

КОЛОДЕЗНАЯ Марина Анатольевна

**ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОТНОШЕНИЙ В
СФЕРЕ НАЛОГОВОЙ ТАЙНЫ**

12.00.14 – административное право;
финансовое право; информационное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Саратов – 2011

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия»

- Научный руководитель** доктор юридических наук, доцент
Смирнов Дмитрий Анатольевич
- Официальные оппоненты:** доктор юридических наук, доцент
Гриценко Валентина Васильевна;
кандидат юридических наук
Куприянова Наталия Александровна
- Ведущая организация** **ФГБОУ ВПО «Саратовский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского» (юридический факультет)**

Защита состоится « 02 » февраля 2012 г. в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.239.02 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, ауд. 102.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия».

Автореферат разослан « ___ » _____ 2011 года.

И.о Ученого секретаря
диссертационного совета,
доктор юридических наук

Хижняк В.С.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. На современном этапе развития демократического общества особую важность имеют вопросы обеспечения безопасности государства и общества в целом. В настоящее время информация имеет определяющее значение практически для всех сфер общественной жизни. В этих условиях возрастает роль информационной сферы, представляющей собой совокупность различных сведений, субъектов, осуществляющих их сбор, формирование, распространение и использование, а также систему регулирования возникающих при этом общественных отношений. Научно-технический прогресс, начавшийся в конце XX века, порождает необходимость обеспечения информационной безопасности отношений экономических субъектов. В связи с этим особую значимость приобретает защита данных, и прежде всего тех, доступ к которым ограничен их конфиденциальным характером.

В юридической литературе уделялось недостаточно внимания изучению вопросов правового регулирования отношений в сфере налоговой тайны, до сих пор не сформулировано ее законодательное определение и отсутствуют нормы, четко закрепляющие круг субъектов правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны. В исследованиях многих авторов и нормативно-правовых актах определения различных видов тайн имеют разноречивый, расплывчатый характер. Недостаточная теоретическая проработка и повышенная практическая значимость правовой защиты налоговой тайны вызывает необходимость глубокого и всестороннего научного исследования норм, которые предусматривают ответственность за нарушение порядка предоставления налоговозначимой информации, выявления соотношений между ними, а также взаимосвязи с нормами других отраслей права.

С принятием законодателем положений о налоговой тайне был сделан значительный шаг вперед по совершенствованию эффективной и

оптимальной правовой защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. При этом нельзя не отметить существующие недостатки нормативного регулирования института налоговой тайны: начиная с отсутствия точной формулировки основных понятий данного института и заканчивая непроработанностью механизма ответственности за нарушение порядка предоставления налоговозначимой информации, ее неправомерное разглашение, использование и утрату.

В ст. 57 Конституции РФ закреплена обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Права и свободы человека Конституцией РФ признаны высшей ценностью, а их соблюдение и защита являются обязанностью государства. В обеспечении конституционных прав налогоплательщиков особую роль играет институт налоговой тайны, который, с одной стороны, защищает конфиденциальность налоговозначимой информации, а с другой – ограничивает свободу государства в сфере налогообложения. Другими словами, налоговая тайна характеризует определенный компромисс между правом отдельного налогоплательщика на защиту информации, затрагивающей его частные права и интересы, и публичными интересами общества и государства с целью обеспечения всеобщности и равенства налогообложения. Из этого следует, что основой для совершенствования института налоговой тайны должно стать оптимальное сочетание интересов налогоплательщиков и государства, так как данное положение относится к наиболее сложным вопросам налоговой политики. Точно найденная грань соотношения публичных и частных интересов в сфере налогообложения позволит найти способ решения указанной проблемы.

Таким образом, рост информатизации современного общества, малоизученность института налоговой тайны, наличие правовых коллизий в сфере регулирования отношений, связанных с налоговой тайной, а также необходимость повышения степени защиты лиц, обладающих правом на налоговую тайну, обуславливают актуальность темы исследования.

Несмотря на актуальность, вопросы, касающиеся финансово-правового регулирования отношений в сфере налоговой тайны, в научной литературе комплексно не рассматривались. Вместе с тем в настоящее время существует потребность в разработке концептуального подхода к исследованию проблемы института налоговой тайны, в рамках которого определялись бы: понятие исследуемой категории, состав правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны, ответственность за нарушение режима налоговой тайны и, непосредственно, вопросы совершенствования законодательной регламентации указанной сферы.

Степень научной разработанности темы. Категория «налоговая тайна» является относительно новой в российской юридической науке.

Вместе с тем некоторые вопросы организации налогового контроля были изложены в работах основоположников финансово-правовой науки: И.С. Блюха, А.А. Исаева, И.С. Плехана, В. Саковича и др.

Отдельные вопросы, касающиеся финансово-правового регулирования отношений в сфере налоговой тайны, рассматривались в советской теории финансового права такими учеными, как С.Н. Братусь, Е.А. Ровинский, А.М. Черепашин, С.Д. Цыпкин и др.

Основными источниками диссертационного исследования стали труды российских ученых в области финансового и налогового права в период 1990–2002 гг. В связи с этим необходимо выделить научные работы А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, В.В. Гриценко, А.В. Демина, С.В. Запольского, Ю.А. Крохиной, Е.Н. Пастушенко, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Е.В. Покачаловой, Д.В. Соколова, Ю.А. Смирниковой, Ф.К. Франка, Н.И. Химичевой, Д.М. Щекина и др.

Кроме того, большое внимание вопросам финансово-правового регулирования отношений в сфере налоговой тайны уделялось в трудах таких известных ученых, как М.Ю. Костенко, И.И. Кучеров и А.В. Торшин.

В целом вопрос теоретического осмысления и практической реализации норм, регулирующих институт налоговой тайны, освещается

недостаточно полно. В науке финансового права отсутствует комплексный анализ данной проблемы, поэтому правоотношения, складывающиеся по поводу налоговой тайны, нуждаются в системном исследовании. Кроме того, процесс постоянного реформирования налогового законодательства также требует особого внимания к данной теме.

Объект и предмет диссертационного исследования. *Объектом* исследования являются финансовые общественные отношения, а именно возникающие в сфере, связанные с налоговой тайной.

Предметом диссертационного исследования – механизм законодательного регулирования общественных отношений в сфере налоговой тайны, а также правоприменительная практика судебных и налоговых органов, научные концепции и положения, раскрывающие теоретические основы и содержание правоотношений, возникающих по поводу налоговой тайны.

Цель и задачи исследования. *Целью* диссертационного исследования является комплексное изучение сущности института налоговой тайны и проблемы правового регулирования отношений, складывающихся по поводу налоговой тайны. Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие *задачи*:

рассмотреть и уточнить понятийный аппарат, используемый для данного исследования;

определить место налоговой тайны в системе видов тайн налоговых органов;

дать классификацию источников информации, защищаемой в режиме налоговой тайны;

охарактеризовать правовой режим доступа к конфиденциальной налоговой информации;

изучить специфику правоотношений, складывающихся по поводу реализации права на налоговую тайну, и юридическую конструкцию института налоговой тайны;

исследовать механизм ответственности за нарушение режима налоговой тайны;

выявить основные проблемы законодательного регулирования института налоговой тайны;

выработать и обосновать рекомендации по совершенствованию нормативной базы, регулирующей отношения в сфере налоговой тайны;

разработать новую редакцию статьи 102 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ).

В качестве **методологической основы** исследования использовались как общенаучные методы познания объективной реальности, так и специальные способы и приемы, характерные для юридических наук: диалектический, историко-правовой, методы логической дедукции и индукции, системно-структурный подход, сравнительно-правовой, формально-юридический методы и др.

Диалектический метод познания позволил всесторонне и полно исследовать теоретические проблемы института налоговой тайны.

Системно-структурный метод использовался при классификации источников налоговозначимой информации, а также при определении места налоговой тайны в системе тайн налоговых органов.

Сравнительно-правовой метод исследования применялся автором в аспекте сопоставления правового опыта зарубежных стран с нормами российского права в области регулирования налоговой тайны.

Использование в комплексе различных методов позволило раскрыть предмет диссертационного исследования, выявить закономерности развития указанного института и решить поставленные перед исследователем задачи.

Теоретическая основа исследования. Институт налоговой тайны – сложная и многофункциональная категория, взаимосвязанная с нормами различных отраслей права: конституционного, международного, административного, финансового, гражданского, информационного и др.

С учетом данного обстоятельства при исследовании определенных аспектов обозначенной темы были использованы труды и выводы ученых по общей теории государства и права: М.И. Абдуллаева, А.А. Алексеева, М.Б. Баглая, М.И. Байтина, А.Б. Венгерова, Д.А. Керимова, С.Ф. Кечекьяна, С.А. Комарова, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, И.Н. Синякина, Р.О. Халфиной.

Научную базу исследования составило также наследие основоположников финансово-правовой науки России таких, как: М.М. Алексеенко, Э.Н. Берендтса, Ю.А. Гагемейстера, С.И. Иловайского, А.А. Исаева, В.А. Лебедева, Ф.Б. Мильгаузена, Н.А. Лебедева, И.Х. Озерова, М.Ф. Орлова, М.М. Сперанского, И.Т. Тарасова, Н.И. Тургенева, Л.В. Ходского, И.И. Янжула, Л.Н. Яснопольского и др.

Многие вопросы, включенные в предмет исследования, изучены автором посредством обращения к работам ученых, сфера интересов которых охватывает область международного, конституционного, гражданского, информационного, административного права, что в процессе сравнительно-правового анализа способствовало формированию концептуальных выводов, характеризующих правовую природу отношений, связанных налоговой тайной.

Так, изучение особенностей международного обмена информацией, защищаемой в режиме налоговой тайны, потребовало рассмотрения научных трудов по международному налоговому праву Р.Л. Боброва, В.А. Кашина, Л.В. Перова, С.В. Черниченко и др.

Пониманию особенностей конституционных принципов построения правоотношений в сфере налоговой тайны способствовали исследования по конституционному праву И.А. Аксенова, В.Т. Кабышева, Г.Н. Комковой, Б.С. Эбзеева и др.

При изучении содержания правоотношений, возникающих в сфере налоговой тайны, были исследованы работы ученых в области гражданского права, в частности, И.Л. Бачило, Д.С. Горнухина, И.Л. Петрухина и др.

Отдельные проблемы изучения специфики источников информации, защищаемой в режиме налоговой тайны, получили достаточно полную характеристику в исследованиях А.Б. Венгерова, В.А. Копылова, В.Н. Лопатина, М.М. Рассолова, А.А. Снытникова и др.

При освещении вопросов теории административного права автор обращался к работам А.П. Алехина, Д.Н. Бахраха, А.А. Кармолицкого, Ю.М. Козлова, И.В. Максимова, В.М. Манохина, Н.Г. Салищева и др.

Анализу различных вопросов теории налогового права и практики применения законодательства о налогах и сборах в последние годы посвящено множество работ. Фундаментальной основой для научного исследования проблем в области финансового и налогового права послужили труды А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой, О.Н. Горбуновой, С.В. Запольского, Р.Ф. Захаровой, М.В. Карасевой, Ю.А. Крохиной, К.А. Нечаева, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, М.И. Пискотина, Е.В. Покачаловой, М.Б. Разгильдиевой, Э.Д. Соколовой, Р.О. Халфиной, Н.И. Химичевой, С.Д. Цыпкина и др.

Правовое регулирование общественных экономических отношений (финансовых и налоговых) было отражено в научных концепциях ученых-экономистов, таких как М.И. Баканова, Л.Е. Басовский, А.П. Градов, А.Д. Шеремет и др.

В работе использованы также труды зарубежных ученых Б. Вольтера, К. Гессе, С. Ейлерса, Й. Изензее, П. Кирххофа, К. Коха, Г. Маттерна, К. Типке, К. Фриауфа.

Нормативную основу исследования составили Конституция РФ, международные соглашения об информационном обмене, федеральные законы, постановления Правительства РФ, указы и распоряжения Президента РФ и другие нормативно-правовые акты, содержащие разъяснения по поводу применения норм налогового права.

Таким образом, комплексное исследование трудов ученых-юристов позволило автору предложить собственное решение научной задачи,

связанной с усовершенствованием и систематизацией теоретических положений налогового права в области общественных отношений, регулируемых институтом налоговой тайны.

Научная новизна диссертации заключается в том, что впервые был проведен комплексный анализ финансово-правовых отношений в сфере налоговой тайны. Автором сформулированы определения таких дефиниций как «налоговая тайна», «конфиденциальная налоговозначимая информация», «правовой режим доступа к конфиденциальной информации», «должностное лицо налогового органа», «неправомерное использование налоговой тайны» и «утрата правообязанным лицом конфиденциальных сведений о налогоплательщике и ином лице». По новому обоснованы предложения целесообразности выделения обобщающих признаков налоговой тайны и проведения классификации источников информации, защищаемой в режиме налоговой тайны, а также субъектов правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны. Кроме того, современные реалии позволили диссертанту сделать существенные выводы о необходимости законодательного закрепления понятия и момента возникновения налоговой правосубъектности физических лиц. Указанные выводы, а также вынесенные предложения и рекомендации могут послужить теоретической основой для устранения пробелов и коллизий в законодательстве и усовершенствовать механизм упорядочения судебной практики.

На защиту выносятся следующие новые положения и положения, содержащие элементы новизны:

1. Разработано авторское определение понятия налоговой тайны. 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. Установлено, что в качестве правового режима доступа к конфиденциальной налоговой информации можно определить совокупность правовых положений, обеспечивающих сохранность соответствующих информационных ресурсов и исключающих несанкционированное их использование.

3. Выявлена специфика правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны. Их можно признать как налоговым, так и информационными, поэтому юридическое содержание (субъективные права и обязанности) возникающих общественных отношений лежит в плоскости регулирования налогового и информационного права. Следовательно, институт налоговой тайны является межотраслевым и включает в себя нормы налогового и информационного права.

4. Аргументирована позиция по формулировке объекта налоговой тайны. Представляется допустимым убрать исключения из п. 1 ст. 102 НК РФ, которые представляют собой перечень сведений, и определить случаи правомерного разглашения налоговой тайны, которые будут рассматриваться как исключения из налоговой тайны.

В качестве исключений из налоговой тайны целесообразно закрепить два случая правомерного разглашения налоговой тайны: с согласия налогоплательщика и иного лица и прямо предусмотренные федеральным законодательством.

5. Классифицированы и исследованы субъекты правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны, которых можно подразделить на две категории: управомоченные и правообязанные лица.

Лицами, управомоченными на налоговую тайну, следует признать всех лиц, обязанных в силу НК РФ предоставлять о себе сведения.

Правообязанными лицами по соблюдению налоговой тайны следует признать все органы государственной власти и местного самоуправления,

которым в процессе реализации законных полномочий могут стать известны составляющие ее сведения, их должностных лиц и работников, а также привлеченных налоговыми органами в установленном НК РФ порядке специалистов, экспертов, переводчиков, свидетелей и понятых.

6. Аргументирован вывод о том, что момент возникновения налоговой правосубъектности не всегда совпадает с моментом государственной регистрации организации (то есть возникновением гражданской правосубъектности) и не зависит от времени постановки организации на налоговый учет. В связи с этим в НК РФ целесообразно закрепить положения о понятии и моменте возникновения налоговой правосубъектности как способности организации в силу налогового закона выступать носителем налоговых прав и обязанностей.

7. Отсутствие понятия должностного лица налогового органа в российском законодательстве позволило автору внести предложение о дополнении к ст. 11 НК РФ, конкретизирующее статус данного субъекта правоотношений:

«Должностное лицо налогового органа – это лицо постоянно, временно или по специальному полномочию осуществляющее функции представителя власти и (или) выполняющее организационно-распорядительные либо административно-хозяйственные функции в налоговых органах, наделенное государственно-властными полномочиями и обладающее правом издавать обязательные для исполнения акты управления и совершать юридически-значимые действия».

8. Выявлены недостатки правового регулирования института налоговой тайны. В целях создания эффективной защиты прав налогоплательщиков необходимо:

1) законодательно признать эксперта, специалиста, переводчика, свидетеля, понятого участниками налоговых правоотношений в смысле ст. 9 НК РФ;

2) закрепить в НК РФ обязанность по соблюдению налоговой тайны не только специалистов и экспертов, но и привлекаемых налоговыми органами переводчика, свидетеля, понятого;

3) установить в подп. 8 п. 1 ст. 32 НК РФ обязанность налоговых органов предупреждать специалистов, экспертов, переводчиков, свидетелей и понятых об обязанности соблюдать налоговую тайну, с отображением от них подписки с предупреждением об уголовной ответственности по ст. 183 Уголовного кодекса РФ (далее – УК РФ).

9. Уточнено понятие «разглашение» налоговой тайны, а именно под ним следует понимать «любое действие (бездействие) должностного лица налогового органа или другого правообязанного лица (должностного лица органа внутренних дел, следственного органа, органа государственного внебюджетного фонда и таможенного органа), в результате которого третьим лицам стали известными сведения, составляющие налоговую тайну».

Предлагается из понятия «разглашение» выделить в качестве самостоятельного вида нарушений режима налоговой тайны дефиницию «использование» налоговой тайны, применяя при этом термин «неправомерное использование» налоговой тайны, который также требует законодательного закрепления, как и «утрата» правообязанным лицом конфиденциальных сведений о налогоплательщике и ином лице.

Разглашением налоговой тайны следует признать любое действие или бездействие правообязанного лица, в результате которого третьим лицам стали известными составляющие налоговую тайну сведения.

Неправомерным использованием налоговой тайны является принятие правообязанным лицом различных решений или осуществление действий на основе полученных при исполнении своих обязанностей составляющих налоговую тайну сведений с целью извлечения выгоды как собственной, так и для третьих лиц.

Под утратой сведений, составляющих налоговую тайну, следует понимать любой противоправный выход их из владения правообязанного

лица, в том числе уничтожение, в результате которого произошло нарушение прав налогоплательщика и иного лица, либо охраняемых законом прав и интересов общества или государства.

Теоретическая и практическая значимость исследования.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что автором проведено комплексное исследование института налоговой тайны и ответственности за нарушение ее режима. Авторская концепция способствует всестороннему и полному пониманию структуры исследуемого института. Изучение института налоговой тайны имеет особое значение для определения его экономической и правовой природы, уточнения и развития понятийно-категориального аппарата финансово-правовой науки, совершенствования законотворческой и правоприменительной практики. Материалы диссертации могут быть использованы для последующих научных работ в данной области.

Практическая значимость диссертации заключается в том, что научные положения, выводы и рекомендации, содержащиеся в исследовании, могут быть использованы государственными органами законодательной власти для нормотворческой деятельности в сфере регулирования режима налоговой тайны. Практическая значимость диссертации состоит также в том, что использование разработанных в ходе исследования рекомендаций, касающихся деятельности налоговых и других органов государственной власти и местного самоуправления, позволит повысить эффективность выполнения возложенных на них задач в налоговой и бюджетной сферах. Материалы исследования могут быть использованы в учебном процессе высших учебных заведений при изучении дисциплин «Финансовое право» и «Налоговое право», а также дисциплины специализации «Преступления в налоговой сфере».

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в восьми научных статьях,

две из них изданы в журналах, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ.

Диссертация обсуждена и одобрена на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия».

Основные положения и выводы диссертационного исследования также апробированы:

при чтении лекций и проведении семинарских занятий по финансовому и налоговому праву в ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» Поволжский институт им. П.А. Столыпина;

по налоговому и банковско-страховому праву в Ульяновском филиале «Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации»;

при подготовке и проведении лекций и семинаров по спецдисциплине «Преступления в налоговой сфере» на факультете экономики и управления в ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» Поволжский институт им. П.А. Столыпина;

в выступлениях на научно-практических конференциях и «круглых столах», в том числе международных.

Структура диссертации обусловлена целями и задачами исследования и состоит из введения, трех глав, включающих девять параграфов, заключения, библиографического списка использованных источников, приложения.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы исследования; определяются степень ее научной разработанности, объект, предмет, цель и

задачи диссертационной работы; раскрываются методологическая основа и нормативная база; формулируются положения, выносимые на защиту; обосновываются научная новизна, теоретическая и практическая значимость полученных диссертантом выводов, приводится информация о результатах их апробации.

В главе первой «Сущность налоговой тайны», включающей три параграфа, исследованы юридическая природа института налоговой тайны, ее место в системе видов тайн налоговых органов, а также определены условия доступа к конфиденциальной налоговой информации.

В параграфе 1.1 «Понятие налоговой тайны и ее место в системе видов тайн налоговых органов» дается общее определение тайны, рассматриваются различные виды тайн.

Автор отмечает, что действующее законодательство РФ и акты международного права предусматривают около сорока видов «тайн» и «сведений конфиденциального характера». При этом законодательное определение понятий имеется лишь в отношении узкого круга тайн, в то время как сущность других видов тайн можно вывести лишь из контекста.

Особое внимание уделено изучению терминов «информация» и «сведения», используемых для общей классификации и характеристики различных видов тайн. Диссертант приходит к выводу, что в налоговом законодательстве указанные термины синонимичны по значению.

В соответствии с нормативно-правовой трактовкой обосновывается, что к наиболее важным признакам тайны относится информация, признаваемая законом необщедоступной. Установление законодателем ограничения конституционного права на информацию, посредством признания таких сведений тайной, должно осуществляться только на основании федерального закона и только в целях защиты прав и законных интересов другого лица, общества и государства.

Проведенный анализ содержания понятий тайны и налоговой тайны позволил автору дать собственную интерпретацию указанных юридических дефиниций.

Тайна – это информация (сведения, сообщения, данные), признаваемая федеральным законодательством необщедоступной (ограниченного доступа) в целях защиты прав и законных интересов лица, общества и государства, соответствующая установленным законом условиям отнесения ее к тайне, при наличии которых законом предоставляется правовая охрана ее конфиденциальности (охраноспособность).

Налоговая тайна – это охраняемая федеральным законом конфиденциальная (необщедоступная или ограниченного доступа) информация (сведения, данные) о налогоплательщике или ином лице, ставшая известной налоговым органам, органам внутренних дел, следственным органам, органам государственного внебюджетного фонда и таможенным органам, их должностным лицам, а также любому другому лицу, в силу исполнения ими своих прав и обязанностей, установленных налоговым законодательством.

Анализируя соотношение налоговой тайны с другими видами конфиденциальной (необщедоступной) информации, автор делает вывод о том, что если экономическая информация, защищаемая в режиме государственной тайны, не может составлять налоговую тайну ни при каких обстоятельствах, то некоторые другие виды конфиденциальной информации вполне могут оказаться под ее защитой.

В **параграфе 1.2 «Содержание и источники информации, защищаемой в режиме налоговой тайны»** проводится анализ содержания налоговой тайны, исследуются ее признаки, а также дается классификация источников налоговозначимой информации.

Автор обращает внимание, что основу содержания информации, необходимой для налогообложения, составляет экономическая информация,

представляющая собой сведения о процессах производства, распределения, обмена и потребления благ.

Диссертант определяет совокупность ряда признаков, характеризующих содержание конфиденциальной информации, защищаемой в режиме налоговой тайны: объект налоговой тайны; способ получения сведений, составляющих налоговую тайну; лица, обязанные соблюдать налоговую тайну (субъекты обязанности); лица, имеющие право требовать соблюдения налоговой тайны (субъекты права). При этом отмечается, что основным признаком данной совокупности является объект налоговой тайны. Основу объекта налоговой тайны образует налоговозначимая информация, которая необходима непосредственно для налогообложения, то есть для правильного исчисления и своевременной уплаты налогов и сборов.

Используя системно-структурный метод исследования, диссертант выделяет конкретную часть информации, относящуюся к объекту налоговой тайны, и классифицирует источники данной информации.

Налоговозначимая информация подразделяется на два вида: массовую, или общедоступную, и конфиденциальную. Конфиденциальная налоговозначимая информация в свою очередь подразделяется на две группы сведений: сведения, составляющие служебную тайну, и сведения, составляющие налоговую тайну. Именно вторая группа сведений конфиденциальной налоговозначимой информации и образует объект налоговой тайны.

Автор выделяет следующие источники конфиденциальной информации налоговых органов, защищаемой в режиме налоговой тайны:

1) документальные и иные сведения налогоплательщиков, предоставляемые налоговому органу, органу внутренних дел, следственному органу, таможенному органу и органу государственного внебюджетного фонда;

2) информация-сообщение налоговому органу налоговыми агентами, органами, осуществляющими регистрацию, и банками;

3) информация, полученная налоговым органом, таможенным органом, органом государственного внебюджетного фонда в процессе осуществления налогового контроля;

4) сведения, полученные таможенными органами, следственными органами и органами внутренних дел в процессе проведения оперативно-розыскных мероприятий, дознания и следствия;

5) информация, полученная путем передачи налоговым органам и органам внутренних дел, другими контролирующими и правоохранительными органами в порядке информационного обмена, в том числе в рамках международного сотрудничества.

Диссертант делает вывод, что содержание информации, защищаемой в режиме налоговой тайны, включает в себя сведения о налогоплательщиках, за исключением тех сведений, которые законодательство не относит к числу защищаемых. Источники данной информации можно подразделить на две группы: предоставляемые налоговым органам и собираемые (полученные) ими.

К первой группе источников относятся сведения от самих налогоплательщиков (плательщиков сборов), а также налоговых агентов, органов регистрации и банков, которые представляют информацию налоговым органам, таможенным органам, следственным органам, органам государственного внебюджетного фонда и органам внутренних дел.

Ко второй группе источников конфиденциальной налоговозначимой информации, защищаемой в режиме налоговой тайны, относятся сведения, получаемые в процессе оперативно-розыскной и уголовно-процессуальной деятельности, а также в процессе осуществления налогового контроля. Эти сведения составляют профессиональную тайну, а также могут передаваться данным органам в рамках информационного обмена, в том числе международного, контролирующими и правоохранительными органами других стран.

Параграф 1.3 «Правовой режим доступа к конфиденциальной налоговой информации» посвящен анализу нормативно-правовых актов, регулирующих порядок предоставления различным органам информации, защищаемой в режиме налоговой тайны.

Автор определяет правовой режим доступа к конфиденциальной налоговой информации как совокупность правовых положений, обеспечивающих сохранность соответствующих информационных ресурсов и исключающих несанкционированное их использование. Правовую основу режима доступа к конфиденциальной налоговой информации составляют положения, закрепленные в ст. 102 НК РФ.

Особое внимание уделено рассмотрению порядков доступа к конфиденциальной информации налоговых и таможенных органов, а также предоставления информации из Единого государственного реестра налогоплательщиков. Кроме того, дана общая характеристика порядка доступа других органов к конфиденциальной налоговой информации: Пенсионного фонда России, органов прокуратуры, внутренних дел и Федеральной службы безопасности, арбитражных судов, судов общей юрисдикции, судебных приставов-исполнителей, Министерства юстиции РФ, Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству, Пограничной службы РФ, Счетной палаты РФ.

Диссертант делает вывод, что единым для всего многообразия межведомственного информационного обмена является:

- 1) общее подчинение выполнению задач, возлагаемых на те или иные государственные органы;
- 2) осуществление деятельности в строгом соответствии с законодательством о защите информации.

В главе второй **«Правоотношения, складывающиеся по поводу налоговой тайны»**, включающей три параграфа, исследуются виды, содержание, объект и субъекты правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны.

В параграфе 2.1 «Виды и содержание правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны» диссертант выделяет два вида правоотношений: налоговые и информационные.

Налоговое правоотношение, складывающееся по поводу налоговой тайны, по своей структуре относится к простым, когда субъективному праву налогоплательщика требовать соблюдения налоговой тайны корреспондирует соответствующая юридическая обязанность налогового органа.

Информационное отношение, связанное с налоговой тайной, имеет сложную структуру, состоящую из субъективных прав и юридических обязанностей сторон, регламентируемых различными нормативно-правовыми актами.

Анализируя правоотношения, складывающиеся по поводу налоговой тайны, автор делает вывод, что главное право налогового органа, связанное с информационным правоотношением – это возможность использования полученной информации о налогоплательщике в строго установленных законом рамках. Пользование в данном случае заключается в таких действиях, как регистрация информации, обработка информации, получение на основе исходных сведений итоговых результатов, анализ собранной информации, принятие на основе обработанной и проанализированной информации правовых актов и пр.

По мнению диссертанта, правоотношения, складывающиеся по поводу налоговой тайны, относятся как к налоговым, так и информационным, поэтому юридическое содержание (субъективные права и обязанности) возникающих правоотношений регулируется не только нормами налогового, но и информационного права.

В параграфе 2.2 «Объект правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны» автор констатирует, что налоговую тайну следует рассматривать в качестве комплексной категории, так как объектом правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны, являются и

обычные сведения о налогоплательщике, и сведения, включенные в содержание других видов тайн.

Диссертант дает характеристику основным условиям, позволяющим отнести те или иные сведения к объекту правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны. Во-первых, к налоговой тайне относятся только те сведения, которые стали известны налоговым органам при исполнении ими своих профессиональных полномочий. Налоговый кодекс РФ не закрепляет деталей процессуальной формы таких полномочий. Однако это необходимо сделать для реализации конституционных принципов законности и соразмерности в деятельности налоговых органов. Во-вторых, сведения о налогоплательщике должны быть предоставлены в порядке исполнения налогоплательщиком установленной НК РФ обязанности в указанном налоговом правоотношении.

НК РФ предусматривает ряд исключений из объекта правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны, которые представляют собой перечень сведений. Однако единый критерий, разграничивающий сведения, составляющие налоговую тайну, и сведения, не являющиеся таковой, отсутствует. В связи с этим диссертант предлагает убрать эти исключения из п. 1 ст. 102 НК РФ и определить конкретные условия для правомерного разглашения налоговой тайны, которые будут рассматриваться как исключения из налоговой тайны.

При определении содержания объекта правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны, особое внимание уделено изучению соотношения налоговой и профессиональной тайн.

Анализируя российское законодательство в области правовой защиты информации, автор приходит к выводу, что все виды тайн в зависимости от субъекта права можно условно разделить: на «персональные» (принадлежащие непосредственно субъектам права на тайну) и «профессиональные» (доверяемые субъектами права на тайну). К «персональным» тайнам относятся сведения о конкретном лице: личная и

семейная тайны; коммерческая тайна. «Профессиональные» тайны составляют сведения, доверенные лицам в связи с осуществлением профессиональной деятельности: врачебная, адвокатская тайна, банковская тайна, тайна страхования, тайна связи и др.

Диссертант подчеркивает, что объектом правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны, могут являться только «персональные» тайны, так как его содержание в силу ст. 102 НК РФ ограничено сведениями о лице (налогоплательщике), то есть налоговую тайну составляют любые сведения, относящиеся к конкретному лицу (налогоплательщику). Таким образом, налоговая тайна не включает так называемые профессиональные тайны.

В параграфе 2.3 «Субъекты права на налоговую тайну и субъекты правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны» диссертант разграничивает понятия субъекта права на налоговую тайну и субъекта правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны.

Субъект права на налоговую тайну – это лицо, способное в соответствии с нормами НК РФ быть участником правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны (налогоплательщики, налоговые органы, органы внутренних дел, следственные органы, органы государственного внебюджетного фонда, таможенные органы).

Субъект правоотношения по поводу налоговой тайны – это лицо, ставшее в силу ст. 102 НК РФ реальным участником соответствующих правоотношений в момент возникновения юридического факта (предоставление о себе сведений).

Относительно видов субъектов правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны, исследователь выделил две группы лиц:

1. Уполномоченные лица, то есть обладающие правом на налоговую тайну:

физические лица и организации, признаваемые налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами;

третьи лица.

2. Правообязанные лица, то есть обязанные соблюдать режим налоговой тайны:

органы государственной власти и местного самоуправления;

должностные лица налоговых органов;

лица, привлеченные налоговыми органами для содействия в осуществлении налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, свидетели, понятые).

Автор предлагает законодательно закрепить в ст. 102 НК РФ рассмотренные виды субъектов правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны, в качестве уполномоченных и правообязанных лиц. Кроме того, диссертантом предлагается внести ряд изменений в налоговое законодательство, которые определяют:

понятие и момент возникновения налоговой правосубъектности организаций и физических лиц;

понятие должностного лица налогового органа;

правообязанных лиц, призванных соблюдать налоговую тайну, то есть должностных лиц и работников иных органов государственной власти и местного самоуправления, которым в соответствии с НК РФ либо в силу федерального закона могут стать известными сведения, составляющие налоговую тайну.

В ст. 102 НК РФ предлагается слова «сведения о налогоплательщике» заменить словами «сведения о налогоплательщике и ином лице», а также к государственным органам, на которые возложена обязанность по соблюдению налоговой тайны, отнести все органы государственной власти и органы местного самоуправления, которым в процессе реализации своих полномочий могут стать известными сведения, составляющие налоговую тайну.

Автор приходит к выводу, что в целях создания эффективной защиты прав налогоплательщиков необходимо:

1) законодательно признать эксперта, специалиста, переводчика, свидетеля, понятого участниками налоговых правоотношений в смысле ст. 9 НК РФ;

2) закрепить в НК РФ обязанность по соблюдению налоговой тайны не только специалистов и экспертов, но и привлекаемых налоговыми органами переводчика, свидетеля, понятого;

3) установить в подп. 8 п. 1 ст. 32 НК РФ обязанность налоговых органов предупреждать специалистов, экспертов, переводчиков, свидетелей и понятых о необходимости соблюдения налоговой тайны, и брать у них подписку с предупреждением об уголовной ответственности по ст. 183 УК РФ.

Глава третья «Ответственность за нарушение режима налоговой тайны» посвящена исследованию видов нарушений режима налоговой тайны, ответственности за данные нарушения и борьбы с ними, в том числе на межгосударственном уровне.

В *параграфе 3.1 «Виды нарушений режима налоговой тайны»* диссертант рассматривает два вида нарушений режима налоговой тайны, указанные в п. 4 ст. 102 НК РФ: разглашение налоговой тайны и утрата документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну.

Констатируется, что ответственность за нарушение режима налоговой тайны является одной из важнейших составляющих правовой защиты информации.

Особое внимание уделено изучению понятия «разглашение» налоговой тайны. При уточнении данного понятия выделен ряд аспектов:

1) разглашение налоговой тайны возможно только правообязанными лицами;

2) ответственность за разглашение налоговой тайны происходит только при неправомерном разглашении;

3) наличие намерения разгласить налоговую тайну и способ ее разглашения не имеют значения при квалификации ответственности за разглашение налоговой тайны;

4) разглашением налоговой тайны считается как разглашение за пределы налогового органа, так и внутри него;

5) как правило, разглашены могут быть только ранее не известные третьим лицам сведения, составляющие налоговую тайну.

Диссертант приходит к выводу, что под разглашением налоговой тайны понимается любое действие (бездействие) должностного лица налогового органа или другого правообязанного лица (должностного лица органа внутренних дел, органа государственного внебюджетного фонда и таможенного органа), в результате которого третьим лицам стали известными сведения, составляющие налоговую тайну. При этом отмечается, что в качестве исключений необходимо закрепить два случая правомерного разглашения налоговой тайны: с согласия налогоплательщика и иного лица; и в случаях, прямо предусмотренных федеральным законом. Остальные случаи разглашения налоговой тайны следует отнести к неправомерным, и далее в ст. 102 НК РФ предусмотреть ответственность правообязанных лиц за неправомерное разглашение налоговой тайны.

Использование налоговой тайны автор предлагает выделить из понятия «разглашение» в самостоятельный вид нарушений режима налоговой тайны, используя при этом термин «неправомерное использование налоговой тайны», который также требует законодательного определения, как и «утрата правообязанным лицом конфиденциальных сведений о налогоплательщике и ином лице».

В *параграфе 3.2 «Ответственность за нарушение порядка предоставления налоговозначимой информации, ее неправомерное разглашение, использование и утрату»* автор констатирует, что действующее российское законодательство предусматривает различные виды

ответственности за нарушения порядка предоставления налоговозначимой информации, ее неправомерное разглашение, использование и утрату.

Анализируя действующее законодательство, диссертант выделил следующие основные правонарушения режима налоговой тайны, закрепленные в НК РФ:

нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ);

нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ);

непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ);

нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета) (ст. 119.1 НК РФ);

непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ);

неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ);

непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам в налоговый орган (ст. 135.1 НК РФ).

За нарушение порядка предоставления налоговозначимой информации предусмотрена налоговая, административная и уголовная ответственность.

За неправомерное разглашение и неправомерное использование налоговозначимой информации предусмотрена уголовная, гражданско-правовая и дисциплинарная ответственность. Кроме того, дисциплинарная ответственность предусмотрена также за утрату налоговозначимой информации.

Исследуя различные виды ответственности за нарушение порядка предоставления налоговозначимой информации, ее неправомерное разглашение, использование и утрату, автор приходит к выводу, что введение специальной нормы, предусматривающей уголовную ответственность за

разглашение налоговой тайны, существенно повысило бы защищенность налоговозначимой информации.

В параграфе 3.3 «Борьба с нарушениями налогового законодательства на межгосударственном уровне» диссертант обращает внимание на актуальность рассмотрения вопросов международного обмена информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства.

В последние годы в большинстве стран мира наблюдается значительный рост экономической преступности. В результате чего обозначилась устойчивая тенденция к уклонению от уплаты налогов различных категорий налогоплательщиков.

В настоящее время Российская Федерация имеет договоры о правовой помощи по гражданским, семейным и уголовным делам с более чем двадцатью государствами мира. Эти международные акты предусматривают взаимодействие правоохранительных органов прежде всего в борьбе с так называемой общеуголовной преступностью и, как правило, не учитывают специфику функционирования органов внутренних дел. Тем не менее они позволяют получать информацию, необходимую и для расследования налоговых преступлений.

Обмен налоговозначимой информацией осуществляется в рамках общего международного информационного обмена.

Международный информационный обмен – это передача и получение информационных продуктов, а также оказание информационных услуг через Государственную границу Российской Федерации. Возможность «вывоза» документированной информации определяется Правительством РФ.

Непосредственный порядок осуществления информационного обмена устанавливается в соответствующих межправительственных соглашениях. Диссертант уточняет, что к числу таких международных актов относятся прежде всего соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи в области борьбы с нарушениями налогового законодательства. Они позволяют добиться взаимодействия между органами внутренних дел и

соответствующими органами налоговых (финансовых) расследований других стран для предотвращения уклонений от уплаты налогов.

В диссертации отмечается, что законодательные и исполнительные органы зарубежных стран развивают и укрепляют нормативную базу для эффективной борьбы с правонарушениями и преступлениями в налоговой сфере, а также вырабатывают меры по пресечению подобных деяний. Представляется, что совершенствование международного обмена информацией путем тесного взаимодействия налоговых властей различных государств будет способствовать активизации борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями, что позволит существенно повысить значимость финансового контроля в области налогообложения.

В **заключении** диссертационного исследования резюмируются основные выводы, формулируются важнейшие рекомендации по внесению изменений в налоговое законодательство, регулирующее общественные отношения в сфере налоговой тайны, с целью правовой защиты уполномоченных на налоговую тайну лиц.

В **приложении** содержатся: 1) проект ст. 102 Налогового кодекса РФ; 2) классификация источников информации, защищаемой в режиме налоговой тайны; 3) классификация субъектов правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны.

**ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ
ОПУБЛИКОВАНЫ СЛЕДУЮЩИЕ РАБОТЫ:**

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации:

1. Колодезная М.А. Проблема сохранения налоговой тайны // Вестник Саратовской государственной академии права. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2007. № 4 (56). (0,3 п. л.).

2. Колодезная М.А. Правовые основы и технические методы защиты информации // Вестник Саратовской государственной академии права. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2008. № 4 (62). (0,22 п. л.).

Работы, опубликованные в иных изданиях

3. Колодезная М.А. Соотношение налоговой тайны с другими видами тайн налоговых органов // Современное финансовое право: федеральный и региональные аспекты : сб. науч. тр., посвящ. 80-летию доктора юридических наук, профессора, академика МАН ВШ Н.И. Химичевой / под ред. Е.В. Покачаловой. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009. (0,22 п.л.).

4. Колодезная М.А. Содержание и источники конфиденциальной информации налоговых органов, защищаемой в режиме налоговой тайны // Право и современность : сб. науч.-практ. ст. / под ред. Л.И. Бочковой, С.В. Савинова. Вып. 4, ч. 2. Саратов: СЮИ МВД России, 2009. (0,6 п.л.).

5. Колодезная М.А. Правовой режим доступа должностных лиц органов исполнительной власти к конфиденциальной налоговой информации // Участие граждан в управлении делами государства: проблемы правового

регулирования и реализации в условиях модернизации России : матер. Междунар. конституционного форума (10 дек. 2010, г. Саратов). Вып. 2 : сб. науч. ст. Саратов: Изд-во «Саратовский источник», 2010. (0,34 п.л.).

6. *Колодезная М.А.* Основные направления развития повышения эффективности государственного финансового контроля в России // Новая правовая мысль. 2008. (0,3 п.л.).

7. *Колодезная М.А.* К вопросу об объекте правоотношений, складывающихся по поводу налоговой тайны // Финансовая система: экономические и правовые проблемы ее функционирования (в кризисных и посткризисных условиях) [текст] : сб. науч. тр. (по матер. Междунар. науч.-практ. конф. Саратов, 2 июня 2010 г. / под ред. Е.В. Покачаловой. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовской государственной академии права», 2011. (0,14 п.л.).

8. *Колодезная М.А.* Нарушения режима налоговой тайны: неправомерное использование и утрата сведений, составляющих налоговую тайну // Приволжский дом знаний. Пенза, 2011. (0,1 п.л.).