

МИНОБРНАУКИ РОССИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ  
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИМЕНИ Н.Г.ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

Кафедра таможенного, административного и финансового права

**ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ТАЙНЫ В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ**

**АВТОРЕФЕРАТ МАГИСТЕРСКОЙ РАБОТЫ**

студента 3 курса 366 группы  
направления 40.04.01 «Юриспруденция»  
юридического факультета

**Гальченко Артёма Геннадьевича**

Научный руководитель  
профессор, к.ю.н.

должность, уч. степень, уч. звание

\_\_\_\_\_

подпись, дата

С.Е. Чаннов

инициалы, фамилия

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2022 г.

Заведующий кафедрой:

к.ю.н.

должность, уч. степень, уч. звание

\_\_\_\_\_

подпись, дата

С.А. Овсянников

инициалы, фамилия

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2022 г.

Саратов 2022

*Во введении* обоснована актуальность исследования правового режима тайны в налоговых правоотношениях, которая определяется тем, что информационно-коммуникационные технологии, доступные на сегодняшний день, являются средством сбора, обработки, хранения и распространения различных данных.

Сведения, содержащие данные, могут иметь самый разный характер. Они могут оказывать как положительное, так и отрицательное воздействие на функционирование и нормальное развитие различных процессов. В виду этого, неконтролируемая передача такой информации может привести как к незначительным, так и к серьезным последствиям. Для того, чтобы не допустить возникновения ситуаций, при которых незаконное завладение информацией могло бы привести к негативному исходу, создаются правовые режимы использования, передачи и хранения конфиденциальных сведений.

Вопросы, касающиеся налогов, а именно их неуплаты, являются весьма серьезными. Это связано, прежде всего, с тем, что данная обязанность закреплена Конституцией Российской Федерации<sup>1</sup>. Ей же предусмотрены различные формы фиксации принципа свободы информации. Существует также разграничение информации на общедоступную и конфиденциальную.

Здесь возникает вопрос института налоговой тайны. Налоговая тайна представляет собой сложное, многоаспектное явление, которое находится под охраной. При этом на практике нередко возникают проблемы в данной области. Сказанное обусловлено различными факторами. В их числе можно назвать недостаточная проработка и урегулированность отдельных вопросов, коллизии норм, а также пробелы в законодательстве.

Более того, регулярно происходящие изменения в нормах действующего законодательства, в том числе и налогового, оказывают непосредственное влияние на данный институт. Данное обстоятельство подчеркивает важность

---

<sup>1</sup> Конституция Российской Федерации, принятая всенародным голосованием 12.12.1993 (ред. от 01.07.2020) // Российская газета. – 2020. – № 144.

мониторинга нововведений законодательства, а также выявления тенденций дальнейшего развития.

*Степень разработанности темы исследования.* Автором использовались труды ученых, занимающихся исследованием правового режима тайны в налоговых правоотношениях. Данная проблема активно разрабатывается уже долгие годы. Свой вклад в её разработку внесло множество ученых. 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. Непосредственно проблемам налоговой тайны посвящены работы Н.А. Жирновой, М.Ю. Костенко, И.И. Кучерова, и других. Научные разработки вышеуказанных авторов обозначили ряд проблем. Вместе с тем изучение современной литературы по вопросам налоговой тайны показало, что еще недостаточно освоенными остаются еще многие вопросы. Это обстоятельство определило выбор темы магистерской диссертации и основные направления исследования.

*Объектом диссертационного исследования* являются общественные отношения, касающиеся правового режима тайны в налоговых правоотношениях.

*Предмет диссертационного исследования* – нормы российского законодательства, регулирующие режим тайны в налоговых правоотношениях.

*Цель магистерской работы* состоит в комплексном правовом и теоретическом исследовании правового режима тайны в налоговых правоотношениях.

Достижение названной цели потребовало решения следующих *задач*:

- 1) рассмотреть режим тайны в налоговых правоотношениях как средство защиты сведений ограниченного доступа;
- 2) установить сведения, имеющие значение для налогообложения, как элемент правового режима тайны в налоговых правоотношениях;
- 3) изучить банковскую тайну, аудиторскую тайну и иные виды тайн в налоговых правоотношениях;

- 4) охарактеризовать понятие и признаки налоговой тайны;
- 5) проанализировать правовой режим получения, хранения и использования сведений, составляющих налоговую тайну;
- 6) определить соотношение различных видов тайн в деятельности налоговых органов;
- 7) выявить современные проблемы и перспективы развития института налоговой тайны;
- 8) изучить особенности ответственности за разглашение налоговой тайны.

При написании магистерской диссертации применялся широкий спектр общенаучных и специальных *методов исследования*: диалектический метод, метод системного и сравнительного анализа, монографический, и другие, что позволило обеспечить системность исследования.

*Научно-теоретическую базу* работы составляют нормативно-правовая, научно-методическая, учебная литература, материалы сети Интернет по исследуемой теме, данные отчетности региональных органов власти.

*Эмпирическую базу диссертационного исследования* составили научно-методическая, учебная литература, материалы сети Интернет по исследуемой теме.

*Научная новизна диссертационного исследования* заключается в положениях, выносимых на защиту:

1. Установлено, что в настоящее время отсутствует четкое определение понятия «налоговой тайны». В связи, с чем предлагается законодательно устранить данный пробел, закрепив следующее определение понятия «налоговая тайна» в рамках ст. 102 Налогового кодекса Российской Федерации<sup>1</sup> (далее – НК РФ), под которой понимается «совокупность взаимосвязанных правовых норм, регламентирующих особый режим доступа и хранения налоговой информации о налогоплательщике и об иных участниках налоговых

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

правоотношений, полученной налоговыми и иными уполномоченными органами в связи с исполнением своих полномочий, за нарушение которых предусмотрена юридическая ответственность».

2. Представляется, толковать «иной незаконный способ» в ст. 183 Уголовного кодекса Российской Федерации<sup>1</sup> (далее – УК РФ) необходимо с точки зрения уяснения смысла как объективной, так и субъективной стороны состава преступления. Здесь необходимо учитывать объективную и субъективную противоправность, когда виновное лицо понимает, что производит сбор информации именно конкретным способом, на которую какого-либо права не имеет и это осознает в полной мере. Именно отсутствие какого-либо права на эту конфиденциальную информацию и осознание того, что виновное лицо собирает эту информацию с нарушением этого права и конкретным способом и указывает на его незаконность. Этой позиции должны придерживаться и правоприменители при квалификации преступления, предусмотренного ст. 183 УК РФ.

3. Предлагается вывести из диспозиции ст. 183 УК РФ такой предмет преступления, как налоговая тайна и перевести его в разряд предмета налоговых преступлений. Подобная рокировка даст возможность отграничить предмет налогового преступления от предмета преступления, предусмотренного ст. 183 УК РФ, и разгрузить без того уже загруженный аппарат следователей органов внутренних дел России. Также предлагается внести в Особенную часть УК РФ статью 198.1 (Незаконные получение и разглашение сведений, составляющих налоговую тайну).

4. Подтверждается, что из содержания ч. 3 ст. 183 УК РФ необходимо исключить такой признак, как крупный ущерб, оставив только признак «корыстная заинтересованность». Вместо признака «крупный ущерб» внести признак «совершенные группой лиц по предварительному сговору».

---

<sup>1</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 01.07.2021) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.

5. Кроме этого, по ч. 4 ст. 183 УК РФ особо квалифицирующим признаком законодатель внес «наличие тяжких последствий», при этом, не объяснив какое содержание тяжких последствий предусматривалось им при собирании и разглашении конфиденциальных сведений, составляющих указанные виды тайн. Верховный Суд Российской Федерации также не дает каких-либо разъяснений по существу этого вопроса. В силу этого, ч. 4 ст. 183 УК РФ лежит «мертвым грузом» в разряде тяжких преступлений против экономики. В связи с этим предлагается исключить ч. 4 из содержания ст. 183 УК РФ.

6. Установлено, что на практике остается проблема определения в денежном эквиваленте морального вреда, причиненного налогоплательщику, при нарушении налоговой тайны.

Суммы, получаемые в результате субъектом права, испытывающего страдания в результате причиненного морального вреда, могут дифференцироваться на значительные диапазоны денежных единиц в зависимости от субъективного взгляда судьи, принимающего решение. В результате нарушается конституционный принцип, декларирующей равенство всех перед законом и судом (п. 1 ст. 19 Конституции России), что провоцирует непрозрачную и неопределенную практику применения норм гражданского права в суде. В этом случае решением указанной проблемы может служить установление минимального размера компенсации за моральный вред, индексируемый на уровень инфляции с обязательным введением соответствующей поправки в ст. 1101 ГК РФ, устанавливающей способ и размер компенсации за причиненный моральный вред.

Целесообразным видится разработка и интеграция в судебную практику так называемой тарифной сетки, устанавливающей размер компенсации от стабильных параметров, определяющих содержание правонарушения (продолжительность страданий, тяжесть правонарушения, его характер). В этом случае суд может лишь корректировать данные параметры путем анализа индивидуальных факторов, обуславливающих правонарушение и его

последствия, как, к примеру, финансовое положение причинителя вреда, физические и моральные особенности субъекта права, пострадавшего в результате налогового правонарушения.

7. Выявлено, что гражданское законодательство определяет и систематизирует перечень обстоятельств, на практике приводящих к возможности компенсации морального вреда, причиненного разглашением налоговой тайны. Однако вместе с тем законодателем не регламентирован правовой источник, освещающий порядок выплаты и специфику начисления данной компенсации, ее размер и критерии страданий, позволяющие претендовать на получение соответствующих сумм участнику правоотношений. На практике отсутствие указанного документа провоцирует необъективное рассмотрение гражданских споров, возникающих в части компенсации морального вреда, что приводит к субъективизму органов правосудия при назначении денежной компенсации. Требуется уточнение и совершенствование гражданского и гражданско-процессуального права с точки зрения введения в правовое пространство нормативно-правового акта, посвященного исключительно методологии производства компенсации с тем, чтобы конституционные гарантии граждан России на справедливое правосудие не нарушались и обеспечивались в полной мере.

*Теоретическая значимость* настоящей работы состоит в том, что сформулированные в ней выводы могут быть впоследствии использованы для проведения дальнейших доктринальных исследований по вопросам правового режима тайны в налоговых правоотношениях.

*Практическая значимость* состоит в том, что выводы и рекомендации, полученные в результате исследования, могут быть использованы органами государственной власти в целях совершенствования правового регулирования режима тайны в налоговых правоотношениях.

*Структуру диссертации* определяет характер исследуемых в ней вопросов. В работу входит введение, три главы, включающие восемь параграфов, заключение, список использованных источников.

*Глава первая* магистерской работы посвящена правовому режиму сведений ограниченного доступа в налоговых правоотношениях.

*В первом параграфе* проанализировав «Режим тайны в налоговых правоотношениях как средство защиты сведений ограниченного доступа», автор пришел к выводу о том, что на протяжении всего существования человечества тайна как форма ограничения доступности информации обеспечивает интересы личности, общества и государства. Тайна выступает необходимым условием выживания благодаря механизмам маскировки, сокрытию намерений, недоступности сведений о тех или иных обстоятельствах. Сохранение информации в тайне позволяет избежать нежелательных для ее носителя последствий, обеспечивает его преимущество и безопасность, предотвращает ущерб, который может наступить от распространения конфиденциальных сведений<sup>1</sup>.

Цифровизация общества в России с использованием новых технологий способствовала непосредственному контакту органов публичной власти с гражданами, коммерческими и иными организациями. Несомненно, цифровизация общества актуализирует вопрос о защите налоговой тайны.

Федеральная налоговая служба 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.

Федеральной налоговой службе 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<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Финансовое право: учебник / под ред. Н.В. Запольского. – М.: Прометей, 2018. – С.76.

<sup>2</sup> Токарев, С.И. Налоговая тайна в современных условиях налогового администрирования: монография / С.И. Токарев. – СПб.: Астерион, 2019. – С.13.



Таким образом, 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».

*Во втором параграфе* рассмотрены «Сведения, имеющие значение для налогообложения, как элемент правового режима тайны в налоговых правоотношениях».

Автором определено, что все сведения, имеющиеся в распоряжении налоговых органов, называются налоговозначимой информацией, под которой понимается информация, которая имеет значение для налогообложения и которая составляет основу налоговой тайны и непосредственно необходима для налогообложения, то есть для правильного исчисления и своевременной уплаты налогов и сборов.

Данные сведения 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.

*В третьем параграфе* автором рассмотрена «Банковская тайна, аудиторская тайна и иные виды тайн в налоговых правоотношениях».

Автор отмечает, что налоговая тайна является частью более обширного и обобщенного понятия «сведения конфиденциального характера», которые включают в себя сведения: служебные; о личной жизни гражданина, помогающие идентифицировать его личность; о профессиональной деятельности и коммерческой деятельности; о сущности изобретения и другие. В связи с этим в рамках налоговых правоотношений значение имеют банковская, аудиторская, коммерческая, государственная, служебная тайны, а также персональные данные и иные конфиденциальные сведения. Несмотря на наличие отличительных особенностей, характерных исключительно тому или иному виду тайны, каждый из этих видов тайн пересекается и тесно взаимодействует друг с другом. В связи с этим можно сделать вывод, что изучаться они также должны в совокупности и с учетом правовых режимов друг друга, а не обособленно. В противном случае невозможно достичь всесторонности и полноты исследования.

*Во второй главе* магистерской диссертации представлены «Особенности налоговой тайны как института налогового права».

*В первом параграфе второй главы* «Понятие и признаки налоговой тайны» сделан вывод о том, что в настоящее время отсутствует четкое определение и собственно понятия «налоговой информации», а перечень сведений, относящихся к налоговой тайне, не является исчерпывающим.

На основе проведенного анализа точек зрения различных авторов, в работе сформулирован ряд признаков налоговой тайны:

1) налоговая тайна включает в себя, прежде всего, всю информацию, связанную с налогообложением налогоплательщика, но также информацию иного рода, которая стала известна должностным лицам налоговых, следственных и таможенных органов, а также сотрудникам внебюджетных фондов;

2) то, как представлена информация, не имеет значения. Информация о налоговой тайне доступна как в электронном, так и в бумажном виде. Это могут быть фотографии, документы, аудио-файлы, видеоролики;

3) информация о других лицах, которая стала известна налоговым или другим органам, также должна быть защищена, но как профессиональная тайна;

4) на практике раскрытие налоговой тайны в соответствии с требованиями федерального закона может привести к непреднамеренному раскрытию информации профессионалом;

5) налоговая тайна – это информация, полученная в ходе юридических споров государственными органами и при исполнении ими своих служебных обязанностей;

6) информация, опубликованная в открытых источниках, не является налоговой тайной.

В заключение автором отмечено, что правовое положение налоговой тайны все еще требует законодательного урегулирования. Установлено, что в настоящее время отсутствует четкое определение понятия «налоговой тайны». В связи с чем предлагается законодательно устранить данный пробел, закрепив следующее определение понятия «налоговая тайна» в рамках ст. 102 НК РФ, 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».

*Во втором параграфе* «Правовой режим получения, хранения и использования сведений, составляющих налоговую тайну» проведен анализ законодательного регулирования правового режима налоговой тайны. Проведенный анализ свидетельствует о том, что законодательство о налоговой тайне регулирует не только порядок ее сбора и получения, но и гарантирует соблюдение режима конфиденциальности, защиту от несанкционированного доступа, вводит уголовную, дисциплинарную и административную ответственность за ее разглашение и незаконную передачу третьим лицам.

*В третьем параграфе* «Соотношение различных видов тайн в деятельности налоговых органов» для получения полного представления о правовом режиме налоговой тайны автор проводит ее соотношение с другими видами тайн. При сравнении правового режима налоговой тайны с другими видами тайн, автор указывает на схожесть некоторых компонентов и тесной их взаимосвязи, но при этом отмечает существенные отличия, которые и позволяют разграничивать информацию, входящую в предмет того или иного вида.

Налоговую тайну следует отличать от коммерческой. В настоящее время хозяйствующие субъекты в целях эффективного экономического развития своего бизнеса должны ясно понимать содержание конфиденциальной информации, в том числе коммерческой тайны: 1) коммерческая тайна может существовать только в условиях негласности (конфиденциальности) и является составной частью конфиденциальной информации; 2) не любая и каждая информация может быть отнесена к коммерческой тайне<sup>1</sup>; 3) на законодательном уровне четко разграничены между собой информация, составляющая коммерческую тайну (конфиденциальная информация) и сведения, составляющие государственную тайну; 4) конфиденциальная информация, в том числе коммерческая тайна, требует применение со стороны их обладателя мер по ее охране, которые являются составной частью системы организации режима конфиденциальности информации (системы организации коммерческой тайны); 5) правоотношения, возникающие между заинтересованными субъектами по поводу установления и использования конфиденциальной информации, могут быть основаны на субъективном праве обладателя такой информации (например, организация режима коммерческой тайны) или исходить из его юридической обязанности (например, организация режима банковской тайны, сохранность персональных данных сотрудников компании и клиентов); 6) тайны создаются отдельными людьми, для их

---

<sup>1</sup> Морозова, О.С. Актуальные проблемы института налоговой тайны // О.С.Морозова, В.А. Кочетова // Вестник ЮУрГУ. – 2017. – №2. – С.89.

использования определенными сотрудниками компании (фирмы), в целях исключения ненужного любопытства со стороны посторонних третьих лиц; 7) возникающие правоотношения между обладателем конфиденциальной информации и ее пользователями в процессе трудовой и предпринимательской деятельности должны быть соответствующим образом документально оформлены.

Основные отличия государственной тайны от налоговой состоят в том, что: 1) перечень лиц, имеющих доступ к государственной тайне, строго ограничен и имеет особый порядок доступа к получению данного вида тайны. Это положение регламентирует раздел VI закона «О государственной тайне»; 2) в соответствии с данным законом перечень сведений, отнесенных к государственной тайне, определяет в качестве таковых лишь (ст. 5): сведения в военной области; сведения в области экономики, науки и техники; сведения в области внешней политики и экономики. Очевидно, что указанные сведения не могут быть отнесены к информации, необходимой для исчисления и уплаты налогов и сборов.

По сфере действия налоговая тайна от государственная отличается тем, что её правовой режим действует на всей территории России, в то время как государственная тайна обязательна для лиц, имеющих допуск к государственной тайне, как на территории России, так и за ее пределами.

Если рассматривать классификацию по сроку действия, то сроки засекречивания сведений, составляющих государственную тайну, не должен превышать 30 лет. В исключительных случаях этот срок может быть продлен по заключению межведомственной комиссии по защите государственной тайны. Что же касается сведений, составляющих налоговую тайну, срок по соблюдению таких сведений не ограничена во времени.

Налоговая и государственная тайны различаются по субъектам ответственности и ее видам.

В соответствии со ст. 26 закона «О государственной тайне» должностные лица, виновные в нарушении законодательства о государственной тайне, несут

уголовную, административную, гражданско-правовую или дисциплинарную ответственность, в то время как гражданско-правовая ответственность за убытки, включая упущенную выгоду, причиненные налогоплательщику в результате разглашения налоговой тайны, возлагается на налоговые органы<sup>1</sup>.

*В третьей главе* магистерской диссертации представлены «Проблемы и ответственность за разглашение налоговой тайны».

*В первом параграфе* проанализировав «Современные проблемы и перспективы развития института налоговой тайны», автор среди актуальных проблем выделяет следующие:

Прежде всего, это – проблема понимания «налоговой тайны»<sup>2</sup>. В рассматриваемой области следует также признать отсутствие единого перечня сведений, составляющих налоговую тайну.

Пробелом в НК РФ является отсутствие уровней конфиденциальности в его стандартах по аналогии с уровнями конфиденциальности информации, составляющей налоговую тайну. Это очень затрудняет применение санкций за нарушение налоговой тайны, в контексте которых сотруднику правоохранительных органов необходимо сосредоточить внимание на существовании убытков, вызванных незаконным использованием налоговой тайны<sup>3</sup>.

Проблемы нормативно-правового характера обнаруживаются, в частности, при регулировании правового режима защиты налоговой тайны, если информация, составляющая ее, была получена государственными должностными лицами (или наоборот). В этом случае каждый субъект будет иметь свой собственный правовой режим защиты информации.

---

<sup>1</sup> Чихрадзе, А.М. Соотношение налоговой тайны с иными видами тайн, охраняемых законом / А.М. Чихрадзе // Вестник Донецкого национального университета. – 2019. – № 2. – С.110.

<sup>2</sup> Шарапов, Д.С. Налоговая тайна как правовой институт в налоговом праве / Д.С. Шарапов // Студенческий вестник. – 2019. – № 45. – С.84.

<sup>3</sup> Малякова, А.А. Некоторые вопросы налоговой тайны / А.А. Малякова // Форум молодых ученых. – 2019. – № 1. – С.749.

Среди актуальных проблем также, набирающая обороты, проблема раскрытия информации налогоплательщика, которая составляет сведения о статусе и размере налоговых задолженностей, в частности, в судах. Хотя, в уже выделенной ст. 102 НК РФ регламентируется, что данные, отражающие статус и размер налоговых задолженностей относятся к налоговой тайне. Такие деяния отрицательно сказываются на налогоплательщике, как с точки зрения его деловой репутации и конкурентоспособности (если лицо занимается предпринимательской деятельностью), так в нарушениях его конституционных прав на свободу экономической деятельности<sup>1</sup>

Несовершенство законодательства о защите налоговой тайны приводит к неконтролируемому и зачастую незаконному распространению конфиденциальной деловой информации. Бывают случаи, когда информация от государственных органов (например, налоговых органов, пенсионных фондов, органов валютного контроля), которая в принципе должна гарантировать защиту от незаконного доступа, передается третьим лицам, что приводит к значительному ущербу, в том числе интересам предпринимателей. Автор отмечает, что большей сложностью обладает процесс соблюдения принципа налоговой тайны, когда территориально он выходит за национальные рамки. Так, в настоящее время всё чаще предпринимателями стали использоваться оффшорные зоны с целью уклонения от уплаты налогов в собственных государствах.

Одновременно возникают проблемы, связанные с деятельностью иностранных компаний, действующих за пределами Российской Федерации, передающих информацию на территорию нашего государства с нарушением законодательно установленных требований. Ужесточение административных мер в отношении иностранного агента, нарушающего закон, должно осуществляться посредством применения мер административной ответственности с назначением высокого размера штрафа и принятием

---

<sup>1</sup> Широкая, П.А. К вопросу о существующих проблемах в институте налоговой тайны / П.А. Широкая // Меридиан. – 2020. – № 2. – С.339.

организационных мер, связанных с ограничением доступа к обработке информации.

Все это обуславливает необходимость в будущем совершенствования как законодательства, так и правоприменительной практики в области защиты налоговой тайны.

*Во втором параграфе* проанализированы «Особенности ответственности за разглашение налоговой тайны». На основе чего сделан вывод о том, что в настоящее время в рамках положений НК РФ содержится размытая формулировка, регулирующая вопрос привлечения к ответственности за разглашение налоговой тайны (п. 4 ст. 102). Тем не менее, на практике, сотрудники налоговых органов могут привлекаться к дисциплинарной, материальной, административной и уголовной ответственности.

В рамках дисциплинарной ответственности государственный служащий в качестве самого сурового наказания может быть уволен.

Наступление материальной ответственности происходит в результате противоправного виновного деяния. Вред в данном случае должен быть возмещен в полном объеме.

Изучив судебную практику, делается вывод, что чаще всего суд обращается именно к ст. 13.13 КоАП в случае нарушения налоговой тайны. Согласно ст. 13.13 КоАП РФ административная ответственность за нарушение и разглашение налоговой тайны влечет наложение штрафа в размере от 4 до 5 тысяч рублей.

Ст. 183 УК РФ предусматривает достаточно серьезные санкции за разглашение налоговой тайны. Спорным моментом в данной норме считается установление штрафа за разглашение сведений, наделенных статусом налоговой тайны и повлекших крупный ущерб, в размере максимально возможной суммы штрафа в виде 1,5 тыс рублей. Спорность этого момента заключается в соразмерности, поскольку ущерб может быть на порядок выше максимума штрафа.



В диспозиции ч. 1 ст. 183 УК РФ законодатель указал на один из способов совершения этого преступления – «иной незаконный способ», при этом каких-либо разъяснений относительно этого способа незаконного получения и разглашения сведений, составляющих банковскую, налоговую и коммерческую тайну им дано не было, что составляет большое затруднение для правоприменителя и дает ему основание для расширительного толкования этого признака при квалификации деяния как преступного.

Представляется, толковать «иной незаконный способ» необходимо с точки зрения уяснения смысла как объективной, так и субъективной стороны состава преступления. Здесь необходимо учитывать объективную и субъективную противоправность, когда виновное лицо понимает, что производит сбор информации именно конкретным способом, на которую какого-либо права не имеет и это осознает в полной мере. Именно отсутствие какого-либо права на эту конфиденциальную информацию и осознание того, что виновное лицо собирает эту информацию с нарушением этого права и конкретным способом и указывает на его незаконность. Этой позиции, по нашему мнению, должны придерживаться и правоприменители при квалификации преступления, предусмотренного ст. 183 УК РФ.

Что касается перечня способов, посредством которых совершается незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, банковскую и налоговую тайны, то этот перечень не является закрытым, так как допускает наличие иного незаконного способа, но четко отражает такие способы как похищение документов, подкуп или угрозы. По нашему мнению, эти способы могут сопровождаться такими действиями, как обман, злоупотребление доверием, при этом носитель, где содержится конфиденциальная информация, может быть как материальным, так и нематериальным, то есть может быть как на бумажном носителе, так и в электронном виде, а перечень способов совершения этого преступления должен быть отражен в диспозиции ч. 1 ст. 183 УК РФ. Так как практически каждый способ незаконного получения и передачи конфиденциальной информации,

составляющий предмет ст. 183 УК РФ, должен быть отражен в диспозиции статьи, а поэтому будет понятен правоприменителю при квалификации этого деяния.

Относительно предмета преступления, предусмотренного ст. 183 УК РФ установлено, что его законодательная трактовка выражается в подходе к сути коммерческой, банковской и налоговой тайн. Здесь предлагается вывести из диспозиции ст. 183 УК РФ такой предмет преступления, как налоговая тайна и перевести его в разряд предмета налоговых преступлений. Подобная рокировка даст возможность отграничить предмет налогового преступления от предмета преступления, предусмотренного ст. 183 УК РФ, и разгрузить без того уже перегруженный аппарат следователей органов внутренних дел России. В этой связи предлагается ч. 1 ст. 183 УК РФ изложить в следующей редакции: «Собирание сведений, составляющих коммерческую или банковскую тайну, путем похищения документов, подкупа, угроз, обмана, злоупотреблением доверия, а также иным незаконным способом, и (или) незаконные разглашения или использование сведений, составляющие коммерческую или банковскую тайну, без согласия их владельца лицом, которому она была доверена или стала известна по службе или работе, наказывается ...либо лишением свободы до трех лет».

При исследовании приговоров по ст. 183 УК РФ, в судебной практике встречались случаи совершения собирания и разглашения конфиденциальной информации в составе группы лиц по предварительному сговору. Подобных приговоров было обнаружено 8 из 50. Однако, в ст. 183 УК РФ законодателем не внесен в качестве квалифицирующего признака «группа лиц по предварительному сговору».

По нашему мнению, из содержания ч. 3 ст. 183 УК РФ необходимо исключить такой признак, как крупный ущерб, оставив только признак «корыстная заинтересованность». Вместо признака «крупный ущерб» внести признак «совершенные группой лиц по предварительному сговору».

Кроме этого, по ч. 4 ст. 183 УК РФ особо квалифицирующим признаком законодатель внес «наличие тяжких последствий», при этом, не объяснив какое содержание тяжких последствий предусматривалось им при собирании и разглашении конфиденциальных сведений, составляющих указанные виды тайн. Верховный Суд Российской Федерации также не дает каких-либо разъяснений по существу этого вопроса. В силу этого, ч. 4 ст. 183 УК РФ лежит «мертвым грузом» в разряде тяжких преступлений против экономики. В связи с этим предлагается исключить ч. 4 из содержания ст. 183 УК РФ.

Кроме того, на практике остается проблема определения в денежном эквиваленте морального вреда, причиненного налогоплательщику, при нарушении налоговой тайны.

Суммы, получаемые в результате субъектом права, испытывающего страдания в результате причиненного морального вреда, могут дифференцироваться на значительные диапазоны денежных единиц в зависимости от субъективного взгляда судьи, принимающего решение. В результате нарушается конституционный принцип, декларирующий равенство всех перед законом и судом (п. 1 ст. 19 Конституции России), что провоцирует непрозрачную и неопределенную практику применения норм гражданского права в суде. В этом случае решением указанной проблемы может служить установление минимального размера компенсации за моральный вред, индексируемый на уровень инфляции с обязательным введением соответствующей поправки в ст. 1101 ГК РФ, устанавливающей способ и размер компенсации за причиненный моральный вред.

Целесообразным видится разработка и интеграция в судебную практику так называемой тарифной сетки, устанавливающей размер компенсации от стабильных параметров, определяющих содержание правонарушения (продолжительность страданий, тяжесть правонарушения, его характер). В этом случае суд может лишь корректировать данные параметры путем анализа индивидуальных факторов, обуславливающих правонарушение и его последствия, как, к примеру, финансовое положение причинителя вреда,

физические и моральные особенности субъекта права, пострадавшего в результате налогового правонарушения.

В целом гражданское законодательство определяет и систематизирует перечень обстоятельств, на практике приводящих к возможности компенсации морального вреда, причиненного разглашением налоговой тайны. Однако вместе с тем законодателем не регламентирован правовой источник, освещающий порядок выплаты и специфику начисления данной компенсации, ее размер и критерии страданий, позволяющие претендовать на получение соответствующих сумм участнику правоотношений. На практике отсутствие указанного документа провоцирует необъективное рассмотрение гражданских споров, возникающих в части компенсации морального вреда, что приводит к субъективизму органов правосудия при назначении денежной компенсации. Требуется уточнение и совершенствование гражданского и гражданско-процессуального права с точки зрения введения в правовое пространство нормативно-правового акта, посвященного исключительно методологии производства компенсации с тем, чтобы конституционные гарантии граждан России на справедливое правосудие не нарушались и обеспечивались в полной мере.

В завершение следует сказать, что правовой режим тайны в налоговых правоотношениях имеет свои особенности. При этом законодательство в данной области не лишено недостатков. В связи с данным обстоятельством был предложен ряд изменений, которые целесообразно внести в действующие нормативно-правовые акты.

*В заключении* представлены авторские научно обоснованные выводы по результатам проведенного исследования.