

*Маркова А.А.,
студент,
4 курс, направление «Юриспруденция»
Оренбургский институт (филиал)
ФГАОУ ВО "Московский государственный
юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)"
Россия, г. Оренбург
Научный руководитель: Колодина М.В.,
к.ю.н. доцент*

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ ТАЙНЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

***Аннотация:** В статье исследуется правовая природа и место института налоговой тайны в системе современного налогового права. Автор проводит комплексный анализ правового режима охраны конфиденциальных сведений. Особое внимание уделяется теоретическому осмыслению дефиниции «разглашение налоговой тайны» и квалификации соответствующих правонарушений. В работе выявлены проблемы правоприменительной практики и предложены пути совершенствования законодательства в части обеспечения баланса интересов государства и налогоплательщиков.*

***Ключевые слова:** Налоговая тайна, налогоплательщик, налоговые органы, конфиденциальность информации, Налоговый кодекс.*

***Annotation:** The article examines the legal nature and place of the institution of tax secrecy in the system of modern tax law. The author conducts a comprehensive analysis of the legal regime for protecting confidential information. Special attention is paid to the theoretical understanding of the definition of*

"disclosure of tax secrecy" and the classification of relevant offenses. The article identifies problems in law enforcement practice and suggests ways to improve legislation in order to ensure a balance between the interests of the state and taxpayers.

Key words: *Tax secrecy, taxpayer, tax authorities, information confidentiality, Tax Code.*

Нормативное конструирование института налоговой тайны в российском праве (п. 1 ст. 102 НК РФ) предполагает широкий охват защищаемых сведений, за исключением строго определенных законом областей. Законодатель выводит из-под режима секретности информацию, обладающую высокой социальной или управленческой значимостью: данные о налоговых правонарушениях, сведения для международных фискальных транзакций и проверки кандидатов на выборные должности.

Специфика правоотношений, возникающих по поводу налоговой тайны, охватывает весь жизненный цикл информации — от её первичного получения государственными органами до обеспечения режима безопасности и применения мер государственного принуждения за неправомерную эскалацию данных. Межотраслевая интеграция норм, регулирующих полномочия ведомств (в соответствии со ст. 21, 31, 84 НК РФ), подчеркивает сложносоставной характер этого правового режима, требующего баланса между фискальными интересами государства и защитой частной сферы налогоплательщика.

Современное состояние института налоговой тайны характеризуется дуализмом проблемных аспектов: если в плоскости правоприменения сохраняется потребность в совершенствовании легальных гарантий защиты интересов налогоплательщиков, то в доктрине публичного права до сих пор отсутствует консенсус относительно механизмов охраны соответствующей конфиденциальной информации.

Согласно п. 9 ст. 84 НК РФ, временные границы режима налоговой тайны детерминированы моментом постановки субъекта на налоговый учет, при этом правовой охране подлежат все сведения, за исключением категорий, имеющих статус общедоступных. В соответствии с легальной дефиницией, закрепленной в ст. 102 НК РФ, объект налоговой тайны образует совокупность любых данных о налогоплательщике, аккумулируемых в процессе деятельности налоговых, следственных, таможенных органов, органов внутренних дел и государственных внебюджетных фондов [1].

Специфической чертой действующего законодательства является отсутствие прямой нормативной фиксации источников формирования налоговой тайны. Представляется обоснованным теоретический вывод о том, что в качестве таковых могут выступать любые формы документированной информации (текстовые документы, электронные сообщения, графические схемы и фотоматериалы), полученные как на физических носителях, так и посредством информационно-телекоммуникационных сетей.

Правовую природу налоговой тайны целесообразно интерпретировать как особый режим конфиденциальности информации, обладающий признаками самостоятельного правового института. В общетеоретическом дискурсе под институтом права понимается устойчивая и сравнительно автономная совокупность норм, регулирующих специфическую разновидность общественных отношений (Н.И. Матузов [2, с. 184]). В свою очередь, В.П. Малахов выделяет в качестве обязательных признаков института функциональное и содержательное единство норм, наличие обособленного предмета регулирования и однородность регулируемой сферы [3].

Анализ ст. 102 НК РФ позволяет констатировать наличие всех вышеуказанных признаков: концентрация профильных норм в рамках одной статьи, единство целеполагания, специфический понятийный аппарат и системная обособленность подтверждают институциональную

завершенность налоговой тайны. Дополнительным аргументом в пользу данного тезиса выступает наличие автономного предмета правового регулирования — уникального комплекса общественных отношений, возникающих в процессе идентификации конфиденциальных сведений и обеспечения их защиты от несанкционированного доступа третьих лиц.

Формальная обособленность рассматриваемых положений в структуре нормативно-правовых актов и относительная устойчивость их регулирования позволяют квалифицировать совокупность норм, упорядочивающих финансово-информационные отношения, как комплексный межотраслевой институт. Развивая данную концепцию в рамках системы финансового права, представляется обоснованным выделение интегративного публично-правового института тайны, аккумулирующего субинституты банковской и налоговой тайн, а также корреспондирующие нормы смежных отраслей права [4, с. 80].

В связи с этим актуализируется вопрос о правовых границах функционирования данного института. Не вызывает сомнения, что его действие распространяется на правоотношения, возникающие в процессе предоставления, обработки, хранения и верификации сведений уполномоченными субъектами. В научной доктрине сложился устойчивый подход, согласно которому процедуры оборота информации, предоставленной налоговым органам, традиционно входят в предметно-правовую область института налоговой тайны [5].

Особого внимания заслуживает институциональная принадлежность отношений, возникающих при межведомственной передаче данных. Показательным примером является трансляция сведений от кредитных организаций в адрес налоговых органов. Данный процесс регулируется на стыке институтов банковской и налоговой тайн. Реализуя полномочия, закрепленные в п. 5 ст. 76 НК РФ, налоговые органы запрашивают информацию, составляющую банковскую тайну, однако после перехода

права владения информацией к фискальному органу механизм ее правовой защиты трансформируется в режим налоговой тайны. Подобная конвергенция режимов требует прецизионной согласованности институциональных норм для недопущения правовых пробелов в защите интересов клиентов банков.

Критического осмысления требует и законодательный подход к определению пределов конфиденциальности. Согласно пп. 3 п. 1 ст. 102 НК РФ, правовой режим налоговой тайны дезавуируется в отношении сведений о нарушениях законодательства о налогах и сборах, а также применяемых мерах ответственности. Правоприменительная позиция, выраженная в письме Министерства финансов России от 4 июня 2012 г. № 03–02–07/1–13, фактически легитимизирует исключение сведений об исполнении налоговых обязательств из категории охраняемой информации. Подобное сужение сферы действия института подчеркивает тенденцию к расширению фискальной транспарентности, что, однако, ставит новые вопросы о балансе публичных и частных интересов.

К числу существенных дефектов законодательной техники следует отнести терминологическую неопределенность категории «разглашение», закрепленной в Налоговом кодексе РФ. В действующей редакции под разглашением понимается использование или передача третьим лицам сведений, составляющих исключительно коммерческую тайну налогоплательщика, ставшую известной должностным лицам налоговых, следственных, таможенных органов, а также привлеченным экспертам в ходе выполнения ими служебных функций. В юридической литературе справедливо указывается на фрагментарный характер данной дефиниции [6, с. 351].

Проблема заключается в том, что объектный состав налоговой тайны значительно шире и включает в себя не только производственные или коммерческие секреты, но и иную конфиденциальную информацию о

субъекте, в том числе его персональные данные. Учитывая исключительную значимость режима налоговой тайны как элемента правовой защиты информации, за нарушение которого установлена строгая ответственность, вплоть до мер уголовно-правового воздействия, представляется необходимым уточнение концептуального аппарата.

С доктринальной точки зрения, разглашение налоговой тайны следует интерпретировать как виновное противоправное деяние должностного лица уполномоченного органа (налогового, таможенного, органов внутренних дел и др.), направленное на нарушение установленного режима охраны конфиденциальных сведений, в результате которого данная информация стала доступна несанкционированным третьим лицам. Такая расширенная трактовка позволит более эффективно обеспечивать баланс публичных полномочий и частных интересов налогоплательщиков.

Подводя итог, необходимо отметить, что налоговая тайна предстает как комплексный межотраслевой институт в системе финансового права, выполняющий правозащитную функцию. Обладая интегративной природой, она консолидирует различные виды конфиденциальной экономической информации (банковскую, коммерческую, служебную тайну), трансформируя их в единый объект правовой защиты в интересах налогоплательщика.

Использованные источники:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: [федер. закон: принят Гос. Думой РФ 31 июля 1998; ред. от 28 ноября 2025] // СЗ РФ. – №31, 03.08.1998, ст. 3824.

2. Иванов А.А. Теория государства и права: Учебное пособие / А.А. Иванов, В.П. Иванов; под ред. В.П. Малахова. – М.: Юнити; Закон и право, 2007. – С. 184.

3. Костенко М.Ю. Налоговая тайна: Науч.- практ. пособие / М.Ю. Костенко. – М., 2001; Кучеров И.И. Налоговая тайна: правовой режим защиты информации / И.И. Кучеров, А.В. Торшин. – М., 2003.

4. Кобзарь-Фролова М.Н. Формирование информационных ресурсов налоговых органов // Налоги. – 2013. – №2. – С. 40–43; Кирилина В.Е. Правовой режим налоговой тайны // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2010. – №4. – С. 79– 84.

5. Мясников А.О. Как защитить налоговую тайну / А.О. Мясников // Налоговые споры. – 2006. – №9.

6. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – М.: Юристъ, 1997. – С. 351.