

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ ТАЙНЫ

О. С. Морозова, В. А. Кочетова

*Московский государственный институт международных отношений
(Университет) МИД РФ, г. Москва*

Авторы поднимают некоторые проблемы реализации в России автоматического обмена налоговой информацией между компетентными органами государств. Введение в РФ Единого стандарта обмена информацией предполагает выполнение РФ определенных требований по внесению изменений в налоговое законодательство. Наиболее важным вопросом является соответствие норм российского права международным соглашениям в части содержания понятий «налоговая тайна» и «режим конфиденциальности информации». Государствами предусмотрены различные критерии информации, составляющей тайну, а также ответственность за нарушения режима тайны. Для эффективной работы Единого стандарта обмена необходимо введение аналогичного режима тайны, что предполагает для всех стран участниц Стандарта, единообразное определение круга сведений, на которые распространяется режим налоговой тайны, из чего авторы приходят к выводу о необходимости внесения поправки о распространении тайны на всю информацию, полученную от уполномоченных органов других юрисдикций.

Ключевые слова: информация, налоговая тайна, режим конфиденциальности информации, аналогичный режим тайны, автоматический обмен информацией, раскрытие информации.

Развитие мировой экономики неизбежно приводит к трансграничному характеру деятельности хозяйствующих субъектов. Использование налогоплательщиками зарубежных, главным образом офшорных, юрисдикций в целях минимизации своего налогового бремени и избежания налогообложения обуславливает необходимость усиления налогового контроля со стороны государства. В связи с этим особую значимость приобретает возможность осуществления обмена налоговой информацией между органами государственной власти различных юрисдикций. К сожалению, ныне действующие обмен по запросу и инициативный обмен не являются достаточно эффективными ввиду длительности процедуры и низкого уровня реагирования на подобные запросы со стороны другого государства.

Новой вехой в развитии обмена налоговой информацией станет для РФ имплементация Единого стандарта обмена (далее – ECO) информацией на базе Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), о чем свидетельствует Письмо Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 03-08-05/76765. Стандарт предполагает переход к

новому автоматизированному взаимодействию, подразумевающему регулярное поступление налоговым органам РФ информации о финансовой деятельности резидентов за рубежом от налоговых органов других государств. Огромные потоки информации будут передаваться в Россию как о российских налогоплательщиках, так и о связанных с ними лицах. Очевидно, что столь кардинальное изменение порядка обмена информацией во главу угла ставит вопрос об обеспечении надлежащего режима конфиденциальности полученных данных.

Комментарии к Многостороннему соглашению между компетентными органами государств о ECO (Commentaries on the Common Reporting standart (CRS); далее – Международное соглашение о ECO), на базе которого будет совершаться обмен, а также Руководство ОЭСР по обеспечению конфиденциальности информации (Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes; далее – Руководство), в отношении которой осуществляется обмен для налоговых целей, определяют налоговую тайну или режим конфиденциальности налоговой информации как

наиболее важный и одновременно неоднозначный вопрос в новой системе взаимодействия государств.

И налогоплательщик, и налоговый орган обладают правом на сохранение тайны в рамках информационного обмена. Кроме того, для обеспечения эффективного функционирования новой системы информационного взаимодействия они должны быть уверены в обоснованности и объеме сведений, которые могут потенциально быть разглашены. Иными словами, надлежащая реализация механизма автоматического обмена налоговой информацией, по нашему мнению, возможна только при условии предоставления налогоплательщикам адекватных гарантий для защиты их данных и обеспечения использования полученной информации исключительно для установленных целей.

Сам по себе автоматический обмен может иметь место только при наличии в государствах необходимого уровня защиты информации. В противном случае подобный обмен может привести к нарушению публичного порядка государств и существенному нарушению прав налогоплательщиков.

Необходимым является высокий и единообразный – в той степени, в которой это возможно ввиду многообразия правовых систем – стандарт сохранения налоговой тайны. Учитывая намерения РФ присоединиться к многостороннему соглашению о ЕСО, возникает вопрос о соответствии норм внутреннего законодательства и их практической реализации «необходимому» уровню, заложенному в соответствующих международных договорах, а именно Многостороннему и двусторонним соглашениям между компетентными органами государств (Multilateral and bilateral Competent Authority Agreements).

Пункт 4.1 Руководства говорит о необходимости отнесения к налоговой тайне тех сведений, которые признаются таковыми на территории государства, от которого они были получены. Иными словами, закрепляется принцип аналогичного режима конфиденциальности». Правовой режим налоговой тайны устанавливается в Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ). В соответствии с п. 9 ст. 84 НК РФ с момента постановки налогоплательщика на учет в налоговом органе сведения о нем являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено ст. 102 НК РФ. Последняя статья раскрывает содержание налоговой тайны:

«любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике», а также содержит изъятия из режима налоговой тайны. Одно из таких заключений установлено ч. 4 п. 1 ст. 102 НК РФ – «сведения, предоставленные иностранными налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами РФ, в соответствии с соглашениями о взаимном сотрудничестве РФ с такими органами». Иные положения об установлении режима конфиденциальности налоговой информации при обмене информацией между компетентными органами государств в НК РФ отсутствуют.

Интересно то, что проект Федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией о финансовых счетах и документацией по международным группам компаний)» все же содержит поправку к ст. 102 НК РФ: предоставление информации о российских резидентах компетентным органам иностранных государств и территорий, включенных в перечни, установленные федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, не считается нарушением режима налоговой тайны.

Однако следует подчеркнуть, что НК РФ не является единственным источником права РФ, содержащим положения об обеспечении режима налоговой тайны. Соглашения об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН) также регулируют вопросы конфиденциальности налоговой информации. Так, ст. 26 Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 5 декабря 1998 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» распространяет гриф тайны на любую информацию, полученную договаривающимся государством в рамках данного соглашения. Тем не менее в ряде случаев соглашение предусматривает возможность установления ограниченного режима доступа к данной информации, например, уполномоченные органы (включая суды и административные органы), занимающиеся установлением или взиманием, принудительным взысканием или уголовным преследованием, вправе

раскрывать налоговую информацию в ходе открытого судебного заседания или при принятии судебных решений.

В процессуальных кодексах РФ предусмотрен режим закрытого судебного заседания при наличии сведений, составляющих охраняемую законом тайну. Например, подобные положения содержатся в ст. 11 Кодекса административного судопроизводства РФ, на основании которого осуществляется обжалование действий налоговых органов.

Часть 4 ст. 15 Конституции РФ определяет международные договоры РФ как часть правовой системы РФ, и в случае противоречия между законом и такими договорами применяются правила международного договора. Следовательно, из прямого толкования Соглашения вытекает вывод о возможности налоговых органов настаивать на разглашении полученных ими сведений от уполномоченных органов власти Кипра. Аналогичные кипрскому соглашению нормы содержатся в Постановлении Правительства РФ «О заключении соглашений об обмене информации по налоговым делам» от 14 августа 2014 г. и в большинстве СИДН РФ (Великобритания от 15 февраля 1994 г., Сингапур от 9 сентября 2002 г. и др.). Различие в нормах закона и СИДН неизбежно приводит к риску разглашения информации.

По смыслу ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют исключительно сведения, имеющие отношения к конкретному налогоплательщику. Согласно ст. 25 НК РФ он же и является лицом, наделенным правом требовать соблюдения тайны в данном случае. Вновь обращаясь к проекту Федерального закона о внесении изменений в НК РФ в связи с ЕСО, мы задаемся вопросом в отношении нового субъекта налогового права – международной группы компаний. Резидент РФ, входящий в состав подобной группы, предоставляет страновой отчет, содержащий данные не только о нем самом, но и об иных участниках группы. Так как в ст. 28 и 102 НК РФ они не включены, то сведения об их доходах фактически будут находиться в открытом доступе на территории РФ, тогда как в своем государстве будут иметь режим охраняемой информации.

Из вышеперечисленного можно сделать следующие выводы: сведения о нерезидентах,

по общему правилу, не являются объектом налоговой тайны на территории РФ, за исключением случаев, прямо предусмотренных международными договорами. Иной режим конфиденциальности в отношении налоговой информации может быть установлен, например, соглашением об избежании двойного налогообложения. Вместе с тем, если подобное соглашение не содержит положений о режиме налоговой тайны в отношении всей передаваемой информации или об аналогичном режиме конфиденциальности, то переданные в соответствии с ним данные находятся в открытом доступе на территории РФ.

Аналогичный режим тайны вообще является несвойственным институтом для российского налогового права. Подобные положения действуют в РФ в отношении банковской тайны. Так, в соответствии со ст. 51, 51.1 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» Банк России предоставляет конфиденциальную информацию только при наличии не меньшего уровня защиты на территории другого государства. К тому же, информация предоставляется третьим лицам, включая правоохранительные органы, не иначе как при наличии письменного согласия ЦБ РФ. Исключением из данного правила является предоставление информации в рамках производства по уголовному делу.

Создатели Многостороннего соглашения о ЕСО, комментариев к нему и рекомендаций пошли по пути отнесения к налоговой тайне всей передаваемой информации с указанием на идентичный уровень защиты передаваемых данных. В свою очередь рекомендации содержат примеры норм, которые могут быть внесены во внутреннее законодательство для установления стандарта защиты данных: правовое регулирование на национальном уровне может осуществляться в двух аспектах: в отношении правового режима, а также порядка администрирования (и иных вопросов практического характера).

В отношении правового режима рекомендуемых изменений четыре. Во-первых, прямое указание на режим тайны для всей информации, полученной от другого государства. Так, Канадский налоговый орган в национальных рекомендациях по обмену информацией предусматривает режим высшей

(strictest) степени защиты для полученной информации (Section 1.11 of the Canada Exchange of Information Reference Guide).

Во-вторых, введение нормы об обеспечении уровня конфиденциальности в соответствии с обязательствами по соглашениям об обмене, то есть обеспечение аналогичного режима конфиденциальности. Далее, исключение норм законодательства, требующих или разрешающих раскрытие информации, полученной по договору или механизму ЕСО, и являющихся несовместимыми с положениями договоров. Последнее положение предполагает ужесточение санкций в отношении должностных лиц за разглашение налоговой тайны для превенции противоправных деяний в данной сфере.

Статья 183 УК РФ «Незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую налоговую или банковскую тайну» за незаконное разглашение или использование сведений, составляющих одну из вышеперечисленных видов тайн, без согласия их владельца лицом, которому была доверена или стала известна по службе или работе, если такие разглашения или использование, повлекли тяжкие последствия, наказываются принудительными работами на срок до пяти лет либо лишением свободы на срок до семи лет. Если же степень тяжести ниже, то в статье предусмотрены более низкие сроки для лишения свободы, а также иные наказания, такие как штраф и исправительные работы. Фактически статья дублирует аналогичные положения УК ФРГ (Paragraph 355 StGB – Verletzung des Steuergeheimnisses), где в отношении лица назначается лишь один вид наказания. Возможно, было бы эффективным ужесточить ответственность по примеру Франции (L'article 226-13 Code pénal) и Великобритании, где предусмотрен и штраф, и тюремное заключение. Интересно, что в Велико-

британии штраф не ограничен, то есть суд определяет его исходя из причиненного лицом ущерба (S. 19 Commissioners for Revenue and Customs Act). Подобное положение не характерно для российского уголовного права, где установлены верхние пределы для штрафов, однако является крайне эффективным, поскольку суд может назначить с учетом обстоятельств дела, например, выгоды, полученной лицом за раскрытие информации, соответствующее взыскание.

Касательно практических аспектов реализации политики сохранения полученной информации рекомендации носят более техничный характер: соглашения о неразглашении информации, тренинги для сотрудников налоговых органов и т.д. Однако имеет место предложение, которое уже было реализовано в некоторых странах, например, в Канаде. В рамках налогового органа действует департамент, занимающийся исключительно вопросами контроля за реализацией ЕСО и обеспечения налоговой тайны. Он осуществляет мониторинг деятельности должностных лиц, в случае выявления нарушений направляет документ в суд (Exchange of Information Services).

В результате проведенного исследования можно выделить наиболее оптимальную поправку в российское налоговое право для обеспечения функционирования автоматического обмена информацией. Важной является норма о режиме тайны для всей полученной информации. Она позволит минимизировать риски для налоговых органов в части двусторонних отношений с другими государствами при определении аналогичного уровня защиты. Кроме того, de facto исключена возможность возникновения споров с налогоплательщиками о разглашении сведений, которое повлекло причинение ущерба.

Морозова Ольга Сергеевна – кандидат юридических наук, преподаватель кафедры административного и финансового права, Московский государственный институт международных отношений (Университет) МИД РФ, г. Москва. E-mail: morozova_olga@epam.ru.

Кочетова Валерия Андреевна – студент кафедры административного и финансового права, Московский государственный институт международных отношений (Университет) МИД РФ, г. Москва. E-mail: v_kochetova@bk.ru.

Статья поступила в редакцию 15 марта 2017 г.

TOPICAL PROBLEMS OF THE TAX SECRECY

O. S. Morozova, V. A. Kochetova

Moscow State University International Relations, Moscow

The authors discuss the issues concerning the implementation of the automatic inter-governmental exchange of tax information in the Russian Federation. This implementation presupposes that Russia should amend its domestic tax legislation accordingly. The most crucial issue is the conformity of the Russian law with Russia's international obligations in respect to the following terms: "tax secrecy", "regime of tax confidentiality". States have envisaged various criteria for determining whether or not certain data constitutes a tax secret, and for imposing responsibility for violating the regime. The effective implementation of the Common reporting standard requires establishing a unified regime of tax confidentiality. This, in its turn, means that the participating States should similarly define the scope of data falling within the notion of tax secrecy. This prompts the conclusion that the Russian law should be amended to cover all the information received from other jurisdictions.

Keywords: information, tax secrecy, regime of tax confidentiality, similar secrecy regime, automatic exchange of information, disclosure of information.

Olga Sergeevna Morozova – Candidate of Science (Law), lecturer for the Chair of Administrative and Financial Law, MGIMO, Moscow, Russian Federation. E-mail: morozova_olga@epam.ru.

Valeriya Andreevna Kochetova – bachelor student of the Chair of Administrative and Financial Law, MGIMO, Moscow, Russian Federation. E-mail: v_kochetova@bk.ru.

Received 15 March 2017.

ОБРАЗЕЦ ЦИТИРОВАНИЯ

Морозова, О. С., Актуальные проблемы института налоговой тайны / О. С. Морозова, В. А. Кочетова // Вестник ЮУрГУ. Серия «Право». – 2017. – Т. 17, № 2. – С. 88–92. DOI: 10.14529/law170217.

FOR CITATION

Morozova O. S., Kochetova V. A. Topical problems of the tax secrecy. *Bulletin of the South Ural State University. Ser. Law*, 2017, vol. 17, no. 2, pp. 88–92. (in Russ.) DOI: 10.14529/law170217.