

## Разглашение налоговой тайны: ответственность и судебная практика



Михаил Рафаилович Цыгал

Адвокат АПОО, судебный инвестор

(Омск)

Практически каждый дееспособный гражданин является налогоплательщиком, и каждый налогоплательщик имеет право на соблюдение и сохранение государством налоговой тайны<sup>1</sup>. Почему появляется такое право? Дело в том, что налоговые органы по государственному определению обязаны собирать информацию о материальном, имущественном и ином положении людей, предпринимателей и организаций. Полученная налоговыми органами информация имеет статус налоговой тайны<sup>2</sup>, которую они обязаны соблюдать<sup>3</sup>. Если такие данные станут известны третьим лицам, это может принести юридическому или физическому лицу вред. Таким образом, соблюдение режима налоговой тайны обеспечивает защиту конституционных прав, коммерческих и экономических интересов налогоплательщиков.

### ПОЛЕЗНЫЕ МАТЕРИАЛЫ ПО ТЕМЕ СТАТЬИ В КОНСУЛЬТАНТПЛЮС



- Готовое решение: Какие сведения являются налоговой тайной (КонсультантПлюс, 2022)
- Путеводитель по налогам. Практическое пособие по налоговым проверкам (КонсультантПлюс, 2022)

### Законодательство РФ в сфере защиты налоговой тайны

Налоговозначимая информация — это информация, предназначенная непосредственно для целей налогообложения. Информация, полученная налоговыми органами, не только является экономической, но и содержит персональные данные налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, подпадающих под режим защиты на основании Федерального закона от 27.06.2006 № 153-ФЗ «О персональных данных»<sup>4</sup>.

В ряде случаев экономическая информация может подпадать под несколько правовых режимов защиты. Например, в соответствии с Федеральным законом № 149-ФЗ информация разделена по категориям доступа на общедоступные и ограниченного доступа, а по условиям правового режима — на информацию, отнесенную к государственной тайне, и сугубо конфиденциальную<sup>5</sup>.

- <sup>1</sup> Подп. 13 п. 1 ст. 21 НК РФ
- <sup>2</sup> П. 1 ст. 102 НК РФ
- <sup>3</sup> Подп. 8 п. 1 ст. 32 НК РФ
- <sup>4</sup> Федеральный закон от 27.06.2006 № 153-ФЗ «О персональных данных»
- <sup>5</sup> Ч. 2 ст. 5 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»  
Ч. 3–4 ст. 9 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»

К содержанию



## ПРАВО

Понятие налоговой тайны дано в НК РФ<sup>6</sup>. Согласно ст. 102 налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, плательщике страховых взносов.

Налоговый кодекс РФ, относя к налоговой тайне любые сведения о налогоплательщике, полученные налоговым органом, защищает в режиме налоговой тайны и коммерческую информацию<sup>7</sup>. В соответствии с Федеральным законом № 98-ФЗ<sup>8</sup>, коммерческая тайна — это режим конфиденциальности информации, позволяющий ее обладателю при существующих или возможных обстоятельствах увеличить доходы, избежать неоправданных расходов, сохранить положение на рынке товаров, работ, услуг или получить иную коммерческую выгоду. Таким образом, информация, защищаемая в режиме коммерческой тайны, при поступлении в налоговые органы становится объектом защиты налоговой тайны, оставаясь коммерческой.

Нужно отметить, что в настоящее время в Госдуме рассматривается законопроект о внесении изменений в НК РФ<sup>6</sup>. Этот законопроект предусматривает включение в состав сведений, составляющих налоговую тайну, информации о снятии с учета физлиц в связи со смертью. Эта информация подлежит направлению в банки, сообщившие информацию о счетах (вкладах) таких физических лиц налоговым органам, в электронной форме<sup>9</sup>. Это имеет значение для оперативного получения банками сведений о государственной регистрации смерти граждан, содержащихся в ЕГР ЗАГС, в рамках межведомственного взаимо-

действия в целях оперативного приостановления прижизненных операций по счетам умерших клиентов.

**Вывод.** Налоговая тайна представляет собой информацию с ограниченным доступом. В связи с этим правовой режим налоговой тайны можно охарактеризовать как ограниченный с четко регламентированным порядком доступа к ней.

### Какие сведения относят к налоговой тайне

В соответствии с НК РФ<sup>10</sup> все сведения о налогоплательщике, полученные налоговым органом, ОВД, таможенным органом и иными, с момента постановки на учет относят к налоговой тайне. К таким сведениям можно отнести:

- налоговые декларации;
- всю финансовую документацию, к которой нет открытого доступа;
- сведения из документации, на основании которой формируются отчеты для ИФНС (кассовые ордера, акты, накладные и др.);
- данные, касающиеся отчислений в социальные фонды;
- патенты, разработки организации;
- сведения уровня коммерческой тайны и иные менее распространенные.

К налоговой тайне относятся не только сведения, которые непосредственно связаны с вопросами налогообложения. Положения ст. 102 НК РФ распространяются и на любую другую информацию. Например, на информацию, правовая охрана которой предусмотрена иными нормативно-правовыми актами (например, личная, семейная, коммерческая тайны)<sup>11</sup>.

Налоговая тайна не подлежит разглашению. Однако налоговый орган в некоторых случаях обязан передавать

<sup>6</sup> Ч. 1 ст. 102 НК РФ

<sup>7</sup> Абз. 2 п. 2 ст. 102 НК РФ

<sup>8</sup> П. 1 ст. 3 Федерального закона от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне»

<sup>9</sup> Законопроект № 194710-8 «О внесении изменения в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (о распространении режима налоговой тайны на сведения, полученные банками от налоговых органов)»

<sup>10</sup> Ст. 84 НК РФ  
Ст. 102 НК РФ

<sup>11</sup> Ст. 102 НК РФ



## ПРАВО

сведения, составляющие налоговую тайну<sup>12</sup>. Например, по запросу полиции или судей<sup>13</sup>.

При этом надо знать, что сведения, которые содержатся в налоговой декларации, являются налоговой тайной, как и любые другие сведения, которые предоставлены налоговому органу<sup>14</sup>. Не являются налоговой тайной только общедоступные сведения, перечень которых дан в ст. 102 НК РФ<sup>15</sup>.

Вместе с тем налоговый орган вправе отказать в предоставлении информации об исполнении контрагентом налоговых обязательств в связи с тем, что не установлена обязанность налогового органа предоставлять налогоплательщикам по их запросам информацию об исполнении контрагентами обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, или о нарушениях ими законодательства<sup>16</sup>.

В случае спора, как правило, суды принимают сторону налогового органа. Например, ФАС Дальневосточного округа указала, что «...налоговый орган вправе отказать в предоставлении информации о нарушениях налогового законодательства контрагентами <...> и такой отказ не ограничивает права общества в сфере предпринимательской деятельности»<sup>17</sup>.

Исключения составляют сведения об ИНН, о нарушении законодательства о налогах и сборах, указанные в ст. 102 НК РФ<sup>12</sup> и разглашенные по инициативе налогоплательщика. Эти сведения предоставляются налоговым органам других государств в рамках международных договоров (соглашений) избирательным комиссиям в соответствии с законодательством о выборах.

### Какие сведения не являются налоговой тайной

Сведения о налогоплательщике могут быть выведены из-под налоговой тайны и перестать носить конфиденциальный характер с письменного согласия налогоплательщика<sup>18</sup>. Это происходит, если партнер делает такой запрос для процедуры комплаенса, участия в торгах с целью повышения инвестиционной привлекательности юридического лица и в иных случаях.

К таким сведениям можно отнести следующие<sup>15</sup>:

- общедоступные сведения, например данные об организации из ЕГРЮЛ<sup>19</sup> или данные бухгалтерской отчетности, которые можно получить в государственном информационном ресурсе по запросу<sup>20</sup>;
- о применяемом спецрежиме, о среднесписочной численности работников;
- о налоговых нарушениях и ответственности за них, в том числе о недоимке и задолженности по пеням и штрафам;
- о примененных инспекцией обеспечительных мерах (способах обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов);
- об уплаченных за прошлый год налогах и сборах;
- о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности за прошлый год;
- об участии в КГН;
- сведения, направляемые налоговым (таможенным, правоохранительным) органам других государств по международным договорам о взаимном сотрудничестве.

Форма и формат письменного согласия налогоплательщика на разглашение налоговой тайны утверждены Приказом Минфина и ФНС России от 15.11.2016 № ММВ-7-17/615@<sup>21</sup>.

Бланк КНД 1110058 «Согласие налогоплательщика (плательщика страховых взносов) на признание сведений, со-



<sup>12</sup> П. 2 ст. 102 НК РФ

<sup>13</sup> Подп. 29 ч. 1 ст. 13 Федерального закона от 07.02.2011 № 3-ФЗ «О полиции»  
Ч. 6 ст. 1 Закона РФ от 26.06.1992 № 3132-1 «О статусе судей в Российской Федерации»

<sup>14</sup> П. 1 ст. 102 НК РФ  
Письмо ФНС России от 11.10.2019 № ЕД-4-1/20922@

<sup>15</sup> П. 1 ст. 102 НК РФ

<sup>16</sup> Письмо ФНС России от 24.07.2015 № ЕД-4-2/13005

<sup>17</sup> ФАС Дальневосточного округа в Постановлении от 13.09.2007, 06.09.2007 № Ф03-А51/07-2/3620

<sup>18</sup> П. 4 ст. 31 НК РФ

<sup>19</sup> П. 1 ст. 6 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»

<sup>20</sup> Ч. 9 ст. 18 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»



## ПРАВО

ставляющих налоговую тайну, общедоступными» находится в открытом доступе<sup>22</sup>.

Официальное согласие на признание сведений, составляющих налоговую тайну, общедоступными предоставляется в территориальное отделение ФНС по месту регистрации налогоплательщика. Предоставить документ можно лично или через доверенное лицо. Кроме того, разместить согласие можно на официальном сайте ФНС через личный кабинет налогоплательщика или посредством телекоммуникационных каналов связи, предоставив согласие, подписанное усиленной электронной подписью, в электронном виде. Чтобы у ФНС не возникло вопросов, необходимо указать реквизиты налогоплательщика: полное наименование организации (для ИП – Ф.И.О.); юридический адрес (адрес офиса для ИП); ОГРН, ИНН, КПП; подписи с расшифровкой Ф.И.О. руководителя или доверенного лица.

### Правовой режим получения, хранения и использования сведений, составляющих налоговую тайну

Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица, определяемые соответственно федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области внутренних дел, федеральным государственным органом, осуществляющим полномочия в сфере уголовного судопроизводства, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела<sup>23</sup>. В связи с этим указанными органами утверждены перечни должностных лиц, имеющих доступ к таким сведениям.

В целях реализации этого положения принят Приказ МВД России № 944<sup>24</sup>. Этим документом утвержден перечень должностей в зависимости от уровня органа системы МВД России (центральный аппарат, территориальные органы, иные организации и подразделения МВД России) и установлен соответствующий им объем сведений, к которым разрешен доступ.

Министерством по налогам и сборам Российской Федерации также принят соответствующий документ<sup>25</sup>, который определяет порядок доступа к конфиденциальным сведениям налоговых органов других государственных органов и других пользователей. Налоговые органы на данный момент предоставляют доступ к конфиденциальным сведениям в соответствии с данным приказом.

Предусмотрены требования к форме и содержанию запроса. Установлено, что запросы, по форме и содержанию не отвечающие требованиям Порядка доступа к конфиденциальным сведениям налоговых органов, исполнению не подлежат. Не допускается предоставление налоговыми органами баз, банков данных, архивов, списков налогоплательщиков, содержащих конфиденциальные сведения, за исключением случаев, предусмотренных законом или соглашением об информационном обмене между пользователем и ФНС России. Также установлено, что форма предоставления конфиденциальных сведений должна согласовываться пользователями с руководителями налоговых органов и что лица, нарушившие порядок доступа к конфиденциальным сведениям налоговых органов, несут уголовную или иную ответственность в соответствии с законодательством РФ.



- <sup>21</sup> Приказ Минфина и ФНС России от 15.11.2016 № ММВ-7-17/615@
- <sup>22</sup> Приказ ФНС России от 15.11.2016 № ММВ-7-17/615@ (ред. от 16.07.2020) «Об утверждении формы, формата согласия налогоплательщика (плательщика страховых взносов) на признание сведений, составляющих налоговую тайну, общедоступными, порядка заполнения формы, а также порядка его представления в налоговые органы»
- <sup>23</sup> Абз. 2 п. 3 ст. 102 НК РФ
- <sup>24</sup> Приказ МВД России от 24.11.2021 № 944 «Об утверждении Перечня должностных лиц системы МВД России, пользующихся правом доступа к сведениям, составляющим налоговую тайну»
- <sup>25</sup> Приказ МНС России от 03.03.2003 № БГ-3-28/96 «Об утверждении Порядка доступа к конфиденциальной информации налоговых органов»



## ПРАВО

**Вывод.** Таким образом, разглашением налоговой тайны считается не только результат каких-либо действий, но и халатное бездействие и утрата документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну<sup>26</sup>. Если из-за этого налогоплательщик получил ущерб по вине сотрудника налогового органа, то потерпевший вправе потребовать возмещения ущерба за счет казны федерального бюджета<sup>27</sup>. Для виновных лиц предусмотрена дисциплинарная, гражданская, уголовная и иная ответственность за разглашение налоговой тайны. Кроме того, если вина налогового органа будет доказана, то суд может удовлетворить иск о возмещении ущерба, нанесенного должностным лицом ФНС, и компенсации морального вреда.

### Правовое обеспечение налоговой тайны

Сотрудники налоговых органов не вправе разглашать налоговую тайну, сообщать ее третьим лицам и (или) использовать ее в своих целях<sup>28</sup>. Они также не вправе предоставлять органам исполнительной власти и местного самоуправления информацию о сумме излишне уплаченных налогоплательщиками налогов<sup>29</sup>.

В соответствии с НК РФ<sup>30</sup> налоговая тайна охраняется законом, а именно:

- установлен запрет на разглашение сведений, составляющих налоговую тайну (ССНТ);
- определено, что ССНТ подлежат спецрежимам хранения и доступа;
- предусмотрена ответственность за утрату (разглашение) документов, содержащих ССНТ.

Закон предусматривает следующие виды ответственности:

- ответственность за разглашение налоговой тайны;

– ответственность за утрату документов, в которых имеются сведения о налоговой тайне<sup>31</sup>.

Под разглашением налоговой тайны понимается использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей<sup>32</sup>.

За утрату документов, содержащих налоговую тайну налогоплательщика, сотрудники налоговых органов и органов внебюджетных фондов несут дисциплинарную ответственность<sup>33</sup>.

**Вывод.** Таким образом, законодательство в области налоговой тайны регламентирует не только ее сбор и порядок получения, но также обеспечивает соблюдение режима секретности, защиту от несанкционированного доступа, вводит уголовную, дисциплинарную и административную ответственность за ее разглашение и незаконную передачу иным лицам.

За нарушение режима секретности в отношении сведений, составляющих налоговую тайну, предусмотрена следующая ответственность.

**Дисциплинарная ответственность**, если действия или халатное бездействие должностных лиц госорганов не причинили налогоплательщику тяжкого вреда или крупного ущерба<sup>34</sup>. Согласно ст. 81 ТК РФ возможно увольнение работника за разглашение охраняемой законом тайны (государственной, коммерческой, налоговой и иной), ставшей ему известной в связи с исполнени-

<sup>26</sup> П. 4 ст. 102 НК РФ

<sup>27</sup> Ч. 1 ст. 35 НК РФ

<sup>28</sup> Подп. 8 п. 1 ст. 32 НК РФ  
П. 2 ст. 102 НК РФ

<sup>29</sup> Письмо Минфина РФ от 19.11.2009  
№ 03-02-07/1-512

<sup>30</sup> Ст. 102 НК РФ

<sup>31</sup> П. 4 ст. 102 НК РФ

<sup>32</sup> Абз. 2 п. 2 ст. 102 НК РФ

<sup>33</sup> Ст. 13.13 КоАП РФ  
Ст. 13.14 КоАП РФ

<sup>34</sup> Федеральный закон от 21.03.1991  
№ 943-1 «О налоговых органах РФ»  
Ст. 57, 58 Федерального закона  
от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной  
гражданской службе Российской Федерации»



## ПРАВО

ем трудовых обязанностей<sup>35</sup>. Увольнение по данному основанию является мерой дисциплинарного характера, поэтому при увольнении следует соблюдать порядок, предусмотренный ТК РФ<sup>36</sup>.

При этом лицо, которое наказано в дисциплинарном порядке, может обжаловать дисциплинарное наказание только в суде путем подачи иска об обжаловании приказа о наказании. Как правило, суд встает на сторону налогового органа, но иногда и принимает сторону истца.

**Административная ответственность** за разглашение информации, доступ к которой ограничен федеральным законом. На основании КоАП разглашение информации, доступ к которой ограничен федеральным законом (за исключением случаев, когда разглашение такой информации влечет уголовную ответственность), лицом, получившим доступ к такой информации в связи с исполнением служебных или профессиональных обязанностей, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц от 40 до 50 МРОТ<sup>37</sup>. Нормы административного права применяются, если права налогоплательщика нарушены должностными лицами органов государственного управления (налоговых, контролирующих, правоохранительных и пр.).

**Гражданско-правовая ответственность** за возмещение ущерба, нанесенного налоговым органом в ситуации нарушения им режима секретности<sup>38</sup>. Нарушение налоговой тайны может иметь место в случаях, когда 1) сотрудник, имеющий доступ к охраняемым законом сведениям, разгласил их; 2) документы, на которых зафиксированы сведения, были утрачены. Для наступления ответственности необходимо одновременное присутствие трех факторов:

а) разглашение сведений или утрата документов принесли налогоплательщику прямой ущерб; б) наличие доказанной вины сотрудника ФН (виновное действие (бездействие)); в) действие или бездействие стало прямой причиной причинения ущерба потерпевшей стороне. В рамках применения гражданско-правовой ответственности возможно применение института обязательств вследствие неосновательного обогащения<sup>39</sup>. При реализации данного подхода возмещение убытков, причиненных незаконным распространением информации, будет максимально полным.

**Исковые требования при данном виде ответственности.** Подается иск о возмещении прямых убытков, в число которых могут быть включены затраты на установление источника утечки сведений и о возмещении вреда, причиненного недобросовестным поведением обогатившегося лица.

**Уголовная ответственность** за распространение без согласия налогоплательщика сведений, отнесенных к налоговой тайне по УК РФ<sup>40</sup>. Ответственность установлена за сбор сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну, путем похищения документов, подкупа или угроз, иным незаконным способом в целях разглашения либо незаконного использования этих сведений, а также за их разглашение или незаконное использование, совершенные из корыстной или иной личной заинтересованности и причинившие крупный ущерб правообладателю, иные тяжкие последствия. Здесь нужно добавить, что ответственность за разглашение сведений, составляющих налоговую тайну, закреплена также Федеральным законом «О внесении изменений и дополнений в законода-

<sup>35</sup> Подп. «в» п. 6 ст. 81 ТК РФ

<sup>36</sup> Ст. 193 ТК РФ

<sup>37</sup> Ст. 13.14 КоАП РФ

<sup>38</sup> Ст. 103 НК РФ  
Ст. 1069 ГК РФ

<sup>39</sup> Ст. 1103 ГК РФ

<sup>40</sup> Ч. 2–4 ст. 183 УК РФ



## ПРАВО

тельные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона № 121-ФЗ<sup>41</sup>. Если по вине сотрудников налоговых органов разглашены сведения, составляющие не только налоговую, но и коммерческую или банковскую тайну, виновные могут быть привлечены и к уголовной ответственности по УК РФ<sup>42</sup>. По данной статье за разглашение банковской тайны также могут быть привлечены сотрудники банка. Квалифицирующими признаками ч. 2, 3, 4 ст. 183 УК РФ являются корыстная иная личная заинтересованность, незаконность разглашения (без согласия владельца), причинение крупного ущерба при прямом умысле<sup>43</sup>.

Кроме того, виновное лицо может быть привлечено к уголовной ответственности по ст. 137 УК РФ за разглашение информации, доступ к которой ограничен федеральным законом, лицом, получившим доступ к такой информации в связи с исполнением служебных или профессиональных обязанностей<sup>44</sup>. Также с учетом конкретных обстоятельств должностное лицо налоговых органов может быть привлечено к уголовной ответственности по ст. 293 УК РФ за халатность<sup>45</sup>.

**Проблема.** По данной категории дел предварительное следствие отнесено к компетенции органов внутренних дел; отсутствие практического опыта работы по этим делам сказывается на качестве защиты нарушенных прав и законных интересов субъектов коммерческой тайны.

**Взыскание морального вреда** при разглашении сведений, составляющих налоговую тайну и имеющих отношение к личной жизни налогоплательщика<sup>46</sup>.

### Заключение

Налоговая тайна представляет собой данные относительно того или иного лица, которые не подлежат разглашению. Их конфиденциальность защищена законом, и поэтому уполномоченные на обработку искомых сведений органы обязаны их хранить. Если по какой-то причине информация оказывается обнародованной, государственные структуры несут соответствующее законное наказание, определяющееся согласно степени ущерба, нанесенного субъекту, коему принадлежала тайна.

В заключение нужно отметить, что при поступлении в налоговые органы защищаемой в виде режима тайны информации о налогоплательщике налоговая тайна может выступать как дополнительная мера правовой защиты интересов налогоплательщика.



<sup>41</sup> Федеральный закон от 07.08.2001 № 121-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем»

<sup>42</sup> Ст. 183 УК РФ

<sup>43</sup> Ч. 2, 3, 4 ст. 183 УК РФ

<sup>44</sup> Ч. 2 ст. 137 УК РФ

<sup>45</sup> Ст. 293 УК РФ

<sup>46</sup> Ст. 151 ГК РФ  
Ст. 1099–1101 ГК РФ