

УДК: 34т

Ханахмедова К.А.

студент 4 курса юридического факультета

РГУ имени С.А. Есенина

Научный руководитель: Гладун А.Н.

Россия, Рязань

АУДИТОРСКАЯ ТАЙНА В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ

Аннотация. В статье анализируется содержание понятия аудиторской тайны, а также случаи легальной возможности ее разглашения, правовые ограничения такого разглашения. Рассмотрены гарантии соблюдения прав аудируемых лиц и недопущения злоупотреблений со стороны налоговых органов. Автором предлагается внести изменения в Налоговый кодекс РФ для уменьшения диспозитивности действий аудиторов в отношении работы со сведениями, составляющими аудиторскую тайну.

Ключевые слова. Аудитор, аудиторская тайна, аудируемое лицо, диспозитивность, конфиденциальность информации, налоговый кодекс.

Khanakhmedova K.A.

4th year student of the faculty of law

RSU named after S. A. Esenin

Scientific supervisor: Gladun A.N.

Russia, Ryazan

AUDIT SECRECY IN TAX RELATIONS

Annotation. The article analyzes the content of the concept of audit secrecy, as well as cases of legal possibility of its disclosure, legal restrictions on such disclosure. Guarantees of compliance with the rights of audited persons and prevention of abuse by tax authorities are considered. The author proposes to make changes to the Tax code of the Russian Federation to reduce the dispositivity of auditors' actions in relation to working with information constituting audit secrets.

Keyword. Auditor, audit secrecy, audited entity, dispositivity, confidentiality of information, tax code.

Обращаясь к теме аудиторской тайны в налоговых правоотношениях, заметим, что ее относят к сведениям конфиденциального характера. Перечень таких сведений утвержден Указом Президента РФ от 06.03.1997 №188¹. Нельзя не обратить внимание и на то, что институт аудиторской тайны связан с одним из базовых принципов аудиторской деятельности - принципом конфиденциальности².

В соответствии с действующим законодательством аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией (ее работниками), индивидуальным аудитором (его работниками), при оказании услуг, предусмотренных Федеральным законом об аудиторской деятельности, за исключением сведений о заключении договора оказания аудиторских услуг и величине их оплаты, а также сведений, разглашенных самим аудируемым лицом либо с его согласия³. Отступить от этого правила можно при наличии предварительного письменного согласия аудируемого лица.

Федеральным законом об аудиторской деятельности и другими федеральными законами предусмотрены и другие исключения, при которых передача сведений и документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам не является нарушением аудиторской тайны. Как следует из п. 3 ст. 9 данного Федерального закона, аудиторская организация (аудитор) не вправе передавать сведения и документы,

¹Указ Президента РФ от 06.03.1997 №188 «Об утверждении перечня сведений конфиденциального характера» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 25.03.2020).

² См.: Коровяковский Д.Т. Налоговая тайна и ее соотношение с другими видами тайн // Международный бухгалтерский учет № 3. 2003. С. 23.

³Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 25.03.2020).

составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам, а также разглашать эти сведения, в том числе содержание документов, за исключением случаев, предусмотренных этим Федеральным законом и другими федеральными законами. Иными словами, обязательным условием для передачи таких сведений третьим лицам является законодательно закрепленное разрешение.

Приведем пример такого законодательного закрепления. Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»⁴ обращает внимание на роль аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов в системе противодействия легализации(отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма. Так, в случае, если аудитор при оказании своих услуг имеет основания полагать, что сделки или финансовые операции аудируемого лица могли или могут быть осуществлены в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, должен уведомить об этом уполномоченный орган (Росфинмониторинг). Указанная обязанность аудиторов была введена недавно и является новеллой действующего законодательства.

Согласно порядку, ранее установленному Федеральным законом об аудиторской деятельности, аудитор информировал Росфинмониторинг лишь в том случае, если после уведомления о допущенных нарушениях руководитель аудируемой компании не принимал надлежащих мер по рассмотрению информации аудитора в течение 90 дней. По результатам внесенных изменений аудитору вменяется в обязанность сообщение о таких фактах в Росфинмониторинг (при этом, необходимо указание на то, что это не является нарушением аудиторской тайны). Отметим, что теперь

⁴Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 № 115-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 26.03.2020).

также введен запрет на информирование об этом аудируемого лица. Информационное взаимодействие аудитора и Росфинмониторинга предусмотрено посредством создания личного кабинета.

В первоначальной редакции Федерального закона об аудиторской деятельности нормы об аудиторской тайне были призваны защищать права частных лиц - аудируемых организаций. Но в реалиях современных вызовов, поскольку в ряде случаев, публичные интересы превалируют над частными, стали необходимы положения, содержащие исключения из правил, согласно которым передача сведений и документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам является законной⁵.

Нельзя не отметить, что в то же время законодательством установлен ряд ограничений на истребование сведений, составляющих аудиторскую тайну. Так, при осуществлении мероприятий налогового контроля сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике, полученной в нарушение положений Конституции, Налогового кодекса РФ, федеральных законов, не допускаются. Данный запрет распространяется и на случаи нарушения требования об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей профессиональную тайну, в том числе аудиторскую (п. 4 ст. 82 Налогового кодекса РФ).

Между тем Федеральным законом от 29.07.2018 № 231-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»⁶ указанный пункт ст. 82 Налогового кодекса дополнен абзацем следующего содержания: «В целях налогового контроля допускаются сбор, хранение и использование полученных от аудиторских

⁵См.: Токарев С.И. Правовой режим тайны в налоговых правоотношениях: дис. ... канд. юрид. наук. – Москва, 2018. – С. 53.

⁶Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 29.07.2018 № 231-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 26.03.2020).

организаций (индивидуальных аудиторов) документов (информации) в случаях, предусмотренных статьей 93² настоящего Кодекса». Указанные положения вступают в силу с 1 января 2019 г.

Этим же Федеральным законом в Налоговый кодекс была включена статья 93² «Истребование документов (информации) у аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов)», в которой произведена регламентация порядка истребования у аудиторской организации (индивидуального аудитора) документов(информации).

Стоит подчеркнуть, что во вновь введенной статье установлены гарантии соблюдения прав аудируемых лиц и недопущения злоупотреблений со стороны налоговых органов. В качестве основной такой гарантии выступает норма об ограничении субъектного состава лиц, уполномоченных принимать решения об истребовании таких документов (информации), руководителем ФНС России и его заместителями. Дополнительной гарантией служит ограниченный перечень обстоятельств, при которых такое истребование возможно. Он содержит только три случая: выездная налоговая проверка, проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, а также запрос компетентного органа иностранного государства в случаях, предусмотренных международными договорами.

Требование о представлении документов (информации), согласно новой норме Налогового кодекса, должно быть направлено в адрес аудиторской организации (индивидуального аудитора) налоговым органом с приложением копии решения после истечения срока представления в установленном порядке документов (информации) налогоплательщиком. Информирование аудитором лица, в отношении которого получен запрос, не оговаривается в исследуемой статье. Исключение составляет ситуация, при которой документы (информация) представляются по запросу

компетентного органа иностранного государства и запрос не содержит запрета на такое информирование (п. 4 ст. 93² Налогового кодекса РФ).

Проанализировав правовую конструкцию нормы, содержащейся в п. 4 ст. 93² Налогового кодекса РФ, можно с уверенностью утверждать, что с нашей точки зрения, несмотря на публичный характер налогового права, она содержит в себе некоторую диспозитивность поведения аудиторов, предоставляет им возможность выбора. Это связано с предоставлением аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) документов (информации) по запросу компетентного органа иностранного государства. Исследуемая норма предоставляет аудиторам право на информирование своего клиента в любых случаях, за исключением прямого запрета, указанного в зарубежном запросе. Тем самым, она содержит в себе элемент выбора поведения. Нельзя не обратить внимание и на тот факт, что в законодательстве вовсе не регламентирован вопрос возможности информирования лица, в отношении которого получен запрос налогового органа, об истребовании в отношении такого лица у аудиторской организации (индивидуального аудитора) документов (информации) по иным основаниям (выездная налоговая проверка, проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами). Это создает возможность выбора, альтернативности поведения аудиторов.

Однако, по мнению Е.В. Переверзевой, налоговым правоотношениям изначально присущ императивный метод⁷, в чем с ней нельзя не согласиться. Как справедливо замечал А.В. Демин, для налогового права характерны детальная нормативная регламентация и минимизация свободы субъектов в части самостоятельного регулирования своего поведения в налоговом правоотношении. Он указывал, что диспозитивные

⁷ См.: Переверзева Е.В., Переверзев П.В. Об особенностях структурных элементов системы налогового права Российской Федерации // LegalConcept № 1 (30). 2016. С. 101.

средства здесь используются законодателем крайне осмотрительно и специфично⁸.

Между тем законодатель пошел по пути диспозитивности данной нормы, что видится не логичным. А.А. Рядчин утверждал, что явление диспозитивности налогового права является скорее стремлением к компромиссу, чем основополагающим принципом, характерным для гражданско-правовой сферы⁹. Думается целесообразным в налоговом праве прибегать к диспозитивному методу правового регулирования исключительно в тех случаях, где это необходимо в силу требования принципа справедливости. В указанном же случае подобная необходимость, по нашему мнению, не возникает. Более правильной видится правовая конструкция рассматриваемой нормы, построенная по аналогии с нормой Федерального закона о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. А именно: «аудиторская организация, индивидуальный аудитор при оказании аудиторских услуг не вправе разглашать факт передачи в уполномоченный орган информации...» (п. 4 ст. 7¹ названного Федерального закона).

Полагаем целесообразным в последующем внести изменения в п. 4 ст. 93² Налогового кодекса РФ и изложить его в вышеприведенной редакции. Такой подход считаем более обоснованным и последовательным со стороны законодателя относительно правомочий аудиторов по уведомлению аудируемых лиц по вопросам передачи соответствующей информации в уполномоченные органы.

Список использованных источников

⁸ См.: Демин А.В. Диспозитивные нормы налогового права (общие подходы и отраслевая специфика) // Современное право № 8. 2009. С. 47.

⁹ См.: Рядчин А.А. Метод правового регулирования как критерий для определения сущности налогового права // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 9: Исследования молодых ученых № 15. 2017. С. 137.

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 25.03.2020);

2. Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 № 115-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 26.03.2020);

3. Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 29.07.2018 № 231-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 26.03.2020);

4. Указ Президента РФ от 06.03.1997 №188 «Об утверждении перечня сведений конфиденциального характера» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 25.03.2020);

5. Демин А.В. Диспозитивные нормы налогового права (общие подходы и отраслевая специфика) // Современное право № 8. 2009. С. 46-51;

6. Коровяковский Д.Т. Налоговая тайна и ее соотношение с другими видами тайн // Международный бухгалтерский учет № 3. 2003. С. 22-31;

7. Переверзева Е.В., Переверзев П.В. Об особенностях структурных элементов системы налогового права Российской Федерации // LegalConcept № 1 (30). 2016. С. 99-105;

8. Рядчин А.А. Метод правового регулирования как критерий для определения сущности налогового права // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 9: Исследования молодых ученых № 15. 2017. С. 135-137;

9. Токарев С.И. Правовой режим тайны в налоговых правоотношениях: дис. ... канд. юрид. наук. – Москва, 2018. – 217 с.