

На правах рукописи

Токарев Сергей Игоревич

**ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ТАЙНЫ
В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ**

Специальность 12.00.04 — Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва — 2018

Работа выполнена в отделе финансового, налогового и бюджетного законодательства ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

Научный руководитель: Кучеров Илья Ильич, доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист РФ, заместитель директора ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации»

Официальные оппоненты: Попов Василий Валерьевич, доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия»

Копина Анна Анатольевна, кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия»

Ведущая организация: ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

Защита состоится «13» марта 2019 г. в 13.00 часов на заседании диссертационного совета Д 503.001.04 при Институте законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации по адресу: 117218, г. Москва, ул. Большая Черемушкинская, д. 34, зал заседаний ученого совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации:
<http://izak.ru/science/dissertatsionnye-sovety/dissertatsii/>

Автореферат диссертации разослан «_____» _____ 2019 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
доктор юридических наук, доцент

Н. А. Поветкина

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Современные условия, связанные с глобальными внешними вызовами и угрозами, а также динамичное развитие технологий в финансовой сфере обуславливают необходимость поиска и выработки оптимальных и наиболее эффективных способов достижения финансовой устойчивости и правовых средств обеспечения финансовой безопасности государства, в том числе в сфере регулирования налоговых правоотношений.

К ориентиру на финансовую прозрачность как необходимое условие финансовой безопасности, включая противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, разворачивается подавляющее большинство юрисдикций, в том числе традиционно на протяжении нескольких веков отдающих приоритет охране налоговой, аудиторской и банковской тайн. Большинство стран пришли к выводу о необходимости принудительного раскрытия налоговых сведений, что предопределило вектор развития налоговых правоотношений в направлении транспарентности налоговых данных.

Российская Федерация, обеспечивая национальную финансовую безопасность, выступает одновременно и активным субъектом мирового сообщества, что требует постоянного совершенствования внутреннего национального законодательства и соответствия мировым тенденциям, связанным с устойчивым развитием финансовых (налоговых) правоотношений, одним из основных признаков которого является усиление прозрачности как необходимого условия межнационального сотрудничества в финансовой (налоговой) сфере. В связи с этим 12 мая 2016 г. ФНС России от лица Российской Федерации подписала многостороннее Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией от 29.10.2014. Эти сведения включают в себя данные о различных видах инвестиционного дохода, в том числе о дивидендах, процентах, доходе от определенных страховых продуктов, средствах, вырученных от продажи финансовых активов, сведения по остатку на счете и платежах, совершенных с использованием счета. В частности, в значительной степени расширяется объем сведений, содержащихся в банках данных налоговых органов РФ, а также объем данных, которые в ближайшей перспективе перейдут в границы правосубъектности налоговых

органов РФ. Подписание данного акта послужило основой для кардинального изменения подходов, связанных с пониманием и ролью тайны в налоговых правоотношениях.

В этом аспекте особую значимость приобретает позиция руководителя ФНС России, отметившего, что «старые методы налогового администрирования во всех странах отмирают. Будущее за эффективным использованием больших массивов данных и их анализом. Это станет центром сервисной стратегии всех налоговых служб в мире»¹.

Раскрытие тайны в рамках автоматического обмена, осуществляемого на основе Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г.), ратифицированной Федеральным законом от 04.11.2014 № 325-ФЗ, явилось прорывом в международном налоговом администрировании и заложило тренд налоговой прозрачности на ближайшую перспективу. В связи с этим в результате эволюции механизмов межстранового обмена сведениями, составляющими налоговую тайну, в ближайшей перспективе будет достигнут значительный успех.

При этом в целях обеспечения баланса публичных и частных интересов в финансовой (налоговой) сфере необходимо учитывать, что одновременное увеличение объема и ценности сведений о налогоплательщиках, доступных налоговым органам, усиливает необходимость защиты этих сведений. В частности, возрастает потребность в более эффективном нормативном регулировании института тайны, которая позволит адекватно современной реальности реализовать и защитить права налогоплательщиков, повысить доверие к налоговым органам, инвестиционную привлекательность бизнес-среды на территории нашего государства.

Вышеуказанные обстоятельства, а также отсутствие современных теоретических исследований правового режима тайны в налоговых правоотношениях обусловили необходимость проведения исследования по выбранной теме и объясняют ее актуальность.

Цель диссертационной работы заключается в выработке и обосновании теоретических и практических положений, направленных на совершенствование правового режима тайны в налоговых правоотношениях.

¹ См.: Глава ФНС признал будущее налогового администрирования за анализом big data : [выступление М. Мишустина на открытии семинара Форума по налоговому администрированию (FTA) ОЭСР 18.11.2015] // Интерфакс : сайт. URL: <http://www.interfax.ru/business/480088> (дата обращения: 12.08.2018).

ношениях и имеющих значение для развития доктрины и практики применения финансового (налогового) права.

Достижение указанной цели определило постановку и решение следующих **задач**:

- определение правовой природы режима сведений ограниченного доступа в налоговых правоотношениях;

- выявление состава сведений, формирующих правовой режим тайны в налоговых правоотношениях, определение состава налоговой информации;

- проведение сравнительно-правового анализа правовых режимов тайн, усматривающихся в правоотношениях с участием налоговых органов, и анализа трансформации тайн из одного режима в другой;

- определение понятийного аппарата, общей иерархии тайн в российском законодательстве и места в этой иерархии налоговой тайны;

- рассмотрение налоговой тайны в Российской Федерации как самостоятельного института налогового права, ее юридической сущности и правовых принципов;

- изучение зарубежного опыта правового регулирования института тайны в налоговых правоотношениях;

- анализ международных актов об обмене сведениями, составляющими тайну в налоговых правоотношениях;

- обозначение теоретических и практических правовых проблем, возникающих в деятельности уполномоченных органов по защите тайны в налоговых правоотношениях и разработка предложений по совершенствованию правового регулирования этого института.

Объектом исследования выступает совокупность общественных отношений, складывающихся в процессе функционирования правового режима тайны в налоговых правоотношениях.

Предметом исследования выступают нормы финансового законодательства, иных нормативных актов, регламентирующих отношения, возникающие в процессе функционирования правового режима тайны в налоговых правоотношений, судебная практика, доктринальные источники финансового (налогового) права, публикации ученых, посвященные исследуемой проблематике.

Степень научной разработанности темы исследования следует оценивать с учетом того обстоятельства, что изучение вопросов правового режима тайны в налоговых правоотношениях, в том числе налоговой тайны, тайны как правовой категории, не имеет в российской

правовой науке прочных традиций и понятия «правовой режим тайны» и «налоговая тайна» являются сравнительно новыми для отечественной юридической науки.

Между тем нельзя не отметить, что при подготовке диссертации были использованы общетеоретические исследования, а также работы по смежным вопросам финансово-правовой тематики и иных отраслей права.

Так, вопросам отдельных аспектов тайны как общеправовой категории посвящены труды следующих ученых-юристов: И. В. Бондаря, Д. И. Гунина, М. В. Пермякова, Ю. С. Пилипенко, А. А. Фатьянова. Вопросы теоретико-правового анализа законодательства, посредством которого осуществляется правовое регулирование в области конфиденциальности сведений, имеющие значение для данного исследования, представлены в теоретических трудах таких ученых-правоведов, как И. Л. Бачило, Т. А. Полякова, Л. К. Терещенко.

Непосредственно разработке вопроса налоговой, банковской, аудиторской тайн посвящены научные и научно-практические публикации Н. А. Жирновой, М. Ю. Костенко, Д. И. Крутиковой, И. И. Кучерова, А. В. Торшина.

В иных аспектах, в том числе в уголовно-правовом, тайна рассматривалась Н. В. Андриановым, В. В. Артемовым, С. В. Воронцовой, С. А. Даниленко, Л. И. Джантемировым, Ю. В. Дубровским, М. Еремевым, А. Ю. Золотаревой, Н. Ю. Кармишиным, В. Е. Кирилиной, И. Кушнareвой, В. П. Лагушкиным, Н. Лебедевой, Г. Лобановым, В. А. Мазуровым, М. А. Максимовой, Е. И. Мельниковой, С. Н. Меркуловой, Е. В. Фаткиной, Е. В. Шеховцевой.

Научные разработки вышеуказанных авторов обозначили ряд проблем в области регулирования общественных отношений, связанных с правовым режимом тайны в налоговых правоотношениях. Отмечалось наличие существенных пробелов в соответствующем правовом регулировании. Вместе с тем круг неразрешенных вопросов исследуемого нами понятия остается довольно широким.

Методологической основой исследования выступает совокупность современных общенаучных способов и методов познания (эмпирический, диалектический, сравнительно-исторический методы, методы анализа и синтеза, индукции и дедукции, частные и специальные методы), общенаучных подходов к познанию (социологический, диалектико-материалистический, системный подходы), а также совокуп-

ность методов научного познания, используемых юридической наукой (сравнительного правоведения, правового моделирования и прогнозирования и др.). Исследование выполнено при помощи специальных методов юридической науки. Формально-юридический метод, включающий такие приемы, как описание и анализ финансово-правовых норм и правоотношений, их толкование и классификация, позволил сформулировать сущностные признаки исследуемых понятий.

Кроме того, в работе использовались логический метод (при изложении всего материала, формулировании предложений и выводов), метод сравнительного правоведения (при изучении зарубежного опыта охраны тайны, сопоставлении сходных явлений), метод моделирования (при формулировании рекомендаций по изменению действующего законодательства), исторический метод познания (при изучении истории развития исследуемого вопроса, установлении причин и условий происхождения тех или иных норм).

При проведении анализа действующих правовых актов и норм, регулирующих отношения в сфере рассматриваемого института, и сопоставлении его составляющих между собой использован догматический (формально-логический) метод, а применение историко-правового и сравнительно-правового методов научного познания позволило обогатить исследование ретроспективными сведениями и учесть опыт других государств в правовом регулировании режима тайны в налоговых правоотношениях, что, в свою очередь, повлияло на выработку рекомендаций по совершенствованию современного налогового законодательства.

Теоретическую основу исследования составили научные труды русских ученых — специалистов в области финансового (налогового) права: А. А. Исаева, И. Х. Озерова, М. М. Сперанского, И. И. Янжула.

Диссертант обращался к научному наследию советской школы финансового права, к видным представителям которой относятся такие ученые, как: Л. К. Воронова, М. А. Гурвич, М. И. Пискотин, Е. А. Ровинский, Р. О. Халфина, Н. И. Химичева, С. Д. Цыпкин.

Были изучены труды авторитетных современных ученых в области финансового права: С. Я. Боженка, О. В. Болтиновой, Н. А. Влащенко, О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачевой, Н. М. Казанцева, И. И. Кучерова, А. Г. Пауля, Н. А. Поветкиной, И. В. Рукавишниковой, Д. А. Смирнова, И. Н. Соловьева, А. А. Фатьянова, Н. А. Шевелевой и др.

Общетеоретические и межотраслевые вопросы исследования рассматривались с учетом теоретических изысканий таких известных

правоведов, как: М. И. Байтин, Н. С. Бондарь, А. Б. Венгеров, Л. Г. Ефимова, А. Я. Капустин, Д. А. Керимов, Ю. А. Тихомиров, Т. Я. Хабриева и др.

Кроме того, раскрытию исследуемой темы в немалой степени поспособствовало изучение трудов следующих советских и современных ученых в области теории права: С. С. Алексеева, И. Л. Брауде, Н. А. Власенко, М. Н. Марченко, Н. И. Матузова, А. В. Малько, В. С. Нерсесянца, А. В. Полякова, М. Б. Смоленского, В. М. Хвостова и др.

Нормативную основу исследования составили международные правовые акты, в том числе международные и межправительственные договоры, конвенции и соглашения, регулирующие вопросы налогообложения и сотрудничества органов налогового администрирования (далее — международные налоговые договоры), соответствующие положения Конституции Российской Федерации (далее — Конституция), федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, акты органов исполнительной власти, Центрального банка Российской Федерации, действующее законодательство отдельных стран СНГ, регулирующие общественные отношения, являющиеся объектом настоящего исследования.

Эмпирическую основу исследования составляют практика деятельности налоговых органов, судебная практика, практика применения международных налоговых договоров, материалы научно-практических конференций, публикации в периодических печатных изданиях и информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», аналитические и информационные материалы государственных органов по данной тематике.

Научная новизна диссертационного исследования определяется разработкой и решением научной задачи, имеющей значение для дальнейшего развития науки и совершенствования и практики применения финансового (налогового) права, и заключается: а) в расширении научных представлений о понятии, сущности, содержании и признаках правового режима тайны в налоговых правоотношениях, о месте и роли налоговой тайны в системе иных видов тайн в правоотношениях с участием налоговых органов и особенностях их трансформации, а также в системе знаний, составляющих предмет налогового права; б) совершенствовании категориального аппарата финансового (налогового) права; в) выработке научно обоснованных предложений, направленных на совершенствование правового режима тайны в налоговых правоотношениях.

Научная новизна диссертационного исследования, свидетельствующая о личном вкладе автора в науку, состоит также в сформулированных теоретических и практических новых и (или) содержащих элементы новизны **положениях, выносимых на защиту**:

1. Разработано авторское определение понятия «правовой режим тайны» как совокупности правил, установленных нормативными правовыми актами, регулирующими общественные отношения в сфере конфиденциальности сведений, предусматривающих их ограниченный оборот по кругу лиц, регламентирующих правила хранения, копирования и использования, запрет на распространение, а также ответственность за разглашение тайны и (или) утрату материальных носителей тайны.

2. Обосновано, что правовой режим тайны в налоговых правоотношениях относится к профессиональной тайне должностных лиц налоговых и иных органов государственной власти, а также работников организаций, подведомственных ФНС России. Установлено, что содержание понятий «служебная тайна» и «налоговая тайна» различается по предмету охраны и по кругу собственников охраняемых сведений, составляющих указанные тайны.

К профессиональным тайнам, в том числе в налоговых правоотношениях, предлагается относить все виды тайн, связанных с получением доступа к сведениям в силу должностных (служебных) обязанностей, при условии, что собственником сведений является частный субъект (физическое лицо, юридическое лицо, объединения таких лиц). При этом к служебной тайне, в том числе в налоговых правоотношениях, предлагается относить сведения служебного характера, собственниками которых являются непосредственно орган государственной (муниципальной) власти и (или) его структурное подразделение.

3. В целях определения места налоговой тайны среди различных видов тайн, имеющих правовую охрану, предложена и обоснована следующая иерархия видов тайн в зависимости от степени значимости и характера последствий их разглашения:

- а) государственная тайна;
- б) личные тайны (тайны, закрепленные в Конституции, и персональные данные);
- в) профессиональные тайны (в том числе налоговая, банковская и другие тайны, имеющие место в налоговых правоотношениях);
- г) служебная тайна;
- д) коммерческая тайна.

Предлагается использовать данную классификацию для систематизации тайн в российском законодательстве.

4. В целях формирования единых подходов (унификации) в понимании и реализации правовых режимов профессиональных тайн и исключения пробелов правового регулирования в этой сфере обоснована необходимость принятия единого закона, регулирующего различные виды профессиональной тайны государственных и муниципальных органов в Российской Федерации.

5. Для устранения пробелов и расширения правового инструментария в действующем законодательстве о налогах и сборах разработаны и предложены к законодательной фиксации определения понятий:

- «налоговая тайна», 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;

- «сведения, составляющие налоговую тайну», под которыми предлагается понимать налоговую информацию о налогоплательщике и об иных участниках налоговых правоотношений, полученную налоговыми и иными уполномоченными органами в связи с исполнением своих полномочий, за исключением сведений, предусмотренных п. 1 ст. 102 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК).

6. В целях обогащения теории налогового права (в части уточнения его предмета) обосновано, что институт налоговой тайны является самостоятельным правовым институтом налогового права, регулирующим определенную разновидность общественных отношений и включающим в себя устойчивую группу правовых норм, имеющих свой предмет правового регулирования, субъектный состав лиц, вступающих в налоговые правоотношения, а также правовые механизмы защиты прав и интересов субъектов таких правоотношений.

7. Для упорядочения правового регулирования механизма защиты конфиденциальных сведений, составляющих тайну, предлагается исключить из сведений, составляющих налоговую тайну, сведения о фамилии, имени и отчестве (при наличии) налогоплательщика (плательщика сбора), поскольку данные сведения подлежат защите в режиме конфиденциальности персональных данных и не трансформируются в налоговую тайну.

При этом установлено, что конфиденциальные сведения, составляющие тайну, могут быть трансформированы из одного режима в другой в процессе их передачи от одного субъекта к другому. Трансформация режима конфиденциальности сведений из банковской, аудиторской, коммерческой и иных тайн в налоговую тайну осуществляется в процессе передачи сведений в налоговые органы, в результате чего происходит изменение правового режима этих сведений без изменения их содержания. Установлено, что данная трансформация возможна для всех видов тайн, за исключением государственной тайны и персональных данных.

8. Отмечена устойчивая глобальная тенденция расширения транспарентности в налоговом администрировании и отказа от ранее существовавших правовых механизмов, затрудняющих получение налоговыми органами информации, необходимой для выполнения возложенных на них задач. В связи с этим обоснован трансграничный характер налоговой тайны, характеризующийся оперативностью и системностью передачи информации налоговыми органами государств, полнотой и достоверностью передаваемых сведений.

9. В целях совершенствования финансового (налогового) законодательства обоснована необходимость и целесообразность внесения ряда изменений в действующую редакцию НК в части, касающейся регулирования отношений, связанных с налоговой тайной. В частности, предлагается: закрепить в НК запрет на разглашение налоговой тайны после увольнения из налоговых органов и организаций, подведомственных ФНС России; дополнить перечень лиц, обязанных обеспечивать сохранность налоговой тайны, понятыми и переводчиками; расширить перечень сведений, составляющих налоговую тайну, сведениями о плательщиках сборов, налоговых агентах, банках и иных участниках налоговых правоотношений.

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что полученные в ходе исследования выводы и предложения вносят вклад в финансово-правовую науку, способствуют созданию обоснованного представления о правовом режиме налоговой тайны, развивают и дополняют понятийный аппарат, учитывающий особенности функционирования механизма регулирования налоговых правоотношений в Российской Федерации, содействуют уяснению его правовой природы и могут восполнить пробелы в науке налогового права, развить ряд правовых положений, способных привести к новым доктринальным выводам. Содержащиеся в диссертации выводы и предложения обогащают и развивают

финансово-правовую науку и могут быть использованы в научно-исследовательской деятельности, в учебном процессе в высших учебных заведениях при преподавании курса налогового права. Автором рассмотрены теоретические вопросы, имеющие значение для понимания исследуемого института, углубляющие теорию налогового права и позволяющие использовать результаты диссертации в качестве основы для дальнейшего исследования в этой области.

Практическая значимость исследования заключается в том, что полученные выводы могут быть использованы в нормотворческой деятельности при совершенствовании законодательства о налогах и сборах. Результаты исследования также могут найти свое применение в практической юридической деятельности налоговых и правоохранительных органов, а также послужить базой для теоретических выводов и практических рекомендаций.

Апробация результатов исследования была осуществлена в виде докладов на научных и научно-практических конференциях, в том числе: на VIII Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы и особенности развития Псковской области в условиях структурных реформ экономики» (г. Псков, 7 апреля 2017 г.); Международной научно-практической конференции «Финансовая деятельность в сфере публичных и частных финансов: современное состояние и перспективы развития» (г. Москва, 27 ноября 2015 г.); VII Международной научно-практической конференции «Закономерности и тенденции развития науки в современном обществе» (г. Уфа, 5 декабря 2015 г.); VI Международной научно-практической конференции «Инновационные технологии в сервисе» (г. Санкт-Петербург, 18–19 декабря 2014 г.); налоговом форуме «Белые ночи — 2015: Диалог экономики и права» (г. Санкт-Петербург, 25–26 июня 2015 г.); IV региональной научно-практической конференции филиала СПбГЭУ в г. Сосновый Бор «Россия в современном мире» (г. Сосновый Бор, Ленинградская обл., 1 ноября 2013 г.). Основные положения освещены в научных статьях, опубликованных в периодических журналах и иных публикациях. Итоги исследования обсуждены и одобрены на заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ.

Структура диссертации обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, двух глав, включающих восемь параграфов, заключения, библиографического списка и приложения.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность выбранной темы исследования, определяются цели, задачи, объект и предмет исследования, показывается степень научной разработанности темы, научная новизна, теоретическая и практическая значимость работы, раскрываются методологическая, теоретическая, нормативная и эмпирическая основы исследования, формулируются основные положения, выносимые на защиту, приводятся сведения об апробации результатов и структуре исследования.

Первая глава «Правовой режим сведений ограниченного доступа в налоговых правоотношениях» содержит четыре параграфа, где раскрываются сущность сведений, защищаемых в правовом режиме тайны, вопросы исследования понятийного аппарата, исторический аспект охраны тайн, сформулировано авторское определение некоторых понятий, описан исследованный зарубежный опыт.

В первом параграфе «Тайна как режим сведений ограниченного доступа» проводится подробное исследование появления такого понятия, как «тайна», и исторического аспекта зарождения института тайны (в период Древнего мира, во времена, предшествовавшие появлению письменности), его становления (Петровская эпоха проиллюстрирована принесением присяги о сохранении тайны чиновниками, конец XIX — начало XX в. — дачей письменного клятвенного обещания о сохранении тайны податными инспекторами) и современного состояния.

Исследованы этимология и доктринальное понимание тайны, выделены ее признаки, на основе которых предложены дефиниции понятий «тайна» и «правовой режим тайны». Последний представляет собой совокупности правил, установленных нормативными правовыми актами, регулирующими общественные отношения в сфере конфиденциальности сведений, предусматривающих их ограниченный оборот по кругу лиц, регламентирующих правила хранения, копирования и использования, запрет на распространение, а также ответственность за разглашение тайны и (или) утрату материальных носителей тайны.

Делается вывод об отсутствии в действующем законодательстве и в правовой науке единого и четко сформулированного подхода к пониманию «тайны» и отнесению тех или иных сведений к тайне. Автором указывается на целесообразность законодательного закрепления

единых подходов путем внесения изменений в действующее законодательство, а также посредством принятия нового единого акта, посвященного вопросам тайны.

Во втором параграфе «Сведения, имеющие значение для налогообложения, как элемент правового режима тайны в налоговых правоотношениях» исследован состав сведений, защищаемых в правовом режиме тайны.

В результате анализа нормативного регулирования различных режимов тайн, защищающих конфиденциальные экономические сведения, выявлены три основных подхода, которые используются в законодательстве при определении состава сведений, защищаемых в режиме той или иной тайны. В параграфе рассматриваются преимущества и недостатки тех или иных подходов, в частности подхода, используемого в НК при построении правовой конструкции института тайны.

Сделан вывод, что налоговая тайна является профессиональной тайной должностных лиц налоговых органов. При этом понятие «налоговая тайна» не тождественно понятию «служебная тайна». Сведения конфиденциального характера, которыми располагает налоговый орган, подразделяются на две категории тайн: служебная тайна (сведения о деятельности органа власти) и налоговая тайна (сведения о налогоплательщике). В целях разграничения профессиональной и служебной тайн налоговых органов и охраны конфиденциальных сведений в соответствующих режимах предлагается ввести в налоговых органах дополнительную ограничительную пометку на документах «Налоговая тайна» наряду с имеющейся пометкой «Для служебного пользования».

В третьем параграфе «Банковская тайна, аудиторская тайна и иные виды тайн в налоговых правоотношениях» выявлено, что, осуществляя свою деятельность и вступая в налоговые правоотношения, налоговые органы сталкиваются с различными видами тайн: банковской, аудиторской, страховой, коммерческой, личной, семейной, врачебной, государственной, служебной, персональными данными и иными конфиденциальными сведениями. Подробно рассматриваются вопросы охраны этих тайн в налоговых правоотношениях, соотношение этих тайн с иными видами конфиденциальных сведений, трансформации режимов защиты. Анализируется тенденция по постепенному переходу в мировой практике к приоритету фискальных интересов государств над безусловной значимостью налоговой, банковской и аудиторской тайны.

Отмечается, что в механизме регулирования налоговых правоотношений правовой режим тайны неразрывно связан с правовым режимом персональных данных.

Делается вывод, что персональные данные по своему содержанию включают такие сведения, которые совпадают со сведениями, составляющими банковскую, налоговую и иную профессиональную тайну, и одновременно этими режимами охраняются. Между тем трансформация режима охраны из режима персональных данных в режим налоговой тайны не происходит, поскольку режим персональных данных является более строгим в части порядка хранения, обработки и передачи сведений. В связи с этим резюмируется, что персональные данные, подпадая под правовое регулирование в налоговых правоотношениях, пользуются режимом охраны персональных данных, не переходящим в режим налоговой тайны.

В ходе исследования установлено, что большинство видов тайн в процессе их передачи от одного лица другому могут трансформироваться из одного правового режима в другой без изменения содержания передаваемых сведений.

Исключения составляют режим государственной тайны и режим персональных данных в силу защиты сведений, охраняемых в этих режимах, на более высоком уровне, установленном соответствующими федеральными законами. В связи с этим в отличие от сведений, охраняемых в любых других режимах защиты, государственная тайна и персональные данные, поступая в налоговые органы, не переходят под охрану в режим налоговой тайны, а продолжают охраняться в своих режимах.

В четвертом параграфе «Налоговая тайна в законодательстве зарубежных стран» рассматривается зарубежное нормативное регулирование вопросов соблюдения режима налоговой тайны в законодательстве иностранных государств, входящих в состав СНГ.

Проведен детальный анализ актов зарубежного законодательства в данной сфере правоотношений, на основании которого сформулированы предложения по совершенствованию российского законодательства, регулирующего вопросы института тайны.

По результатам исследования зарубежного опыта автор приходит к выводу о необходимости применения некоторых положений в российском законодательстве, в частности положения о том, что налоговая тайна должна иметь постоянную и бессрочную защиту. Режим налоговой

тайны не должен быть ограничен во времени и не может быть зависим от каких-либо обстоятельств (например, от постановки на учет или снятия с учета налогоплательщика в налоговом органе или наличия действующего служебного контракта у сотрудника налогового органа, ознакомившегося со сведениями, составляющими налоговую тайну). Диссертанту представляется необходимым, в частности, дополнить НК обязанностью должностных лиц и иных сотрудников налоговых органов, а также подведомственных ФНС России учреждений взять на себя обязательство о неразглашении налоговой тайны бессрочно, в том числе и после прекращения трудовых правоотношений.

Отмечается положительный зарубежный опыт нормативного регулирования режима налоговой тайны (например, указание в числе сведений, не составляющих налоговую тайну, фамилии, имени и отчества налогоплательщика).

Во **второй главе** «Налоговая тайна как институт налогового права» содержится четыре параграфа, в которых рассматриваются понятие и признаки налоговой тайны, особенности правового режима налоговой тайны в механизме регулирования налоговых правоотношений, соотношение различных видов тайн в деятельности налоговых органов, дается авторская классификация видов тайн, приводится анализ положений о международном обмене сведениями, имеющими значение для налогообложения, в том числе положений об автоматическом обмене как новелле российского налогового законодательства.

В первом параграфе «Понятие и признаки налоговой тайны» выявлено, что тайна как правовой институт включает в себя не только сведения о налогоплательщике и иных субъектах налоговых правоотношений, а также режим их защиты и ответственность за его нарушение.

В связи с этим автор полагает правильным восприятие налоговой тайны не в качестве сведений конфиденциального характера, а исключительно в качестве режима защиты с его объектом, субъектным составом, правовым положением участников этих правоотношений.

Предлагается законодательно закрепить в НК определения понятий «налоговая тайна» и «сведения, составляющие налоговую тайну», расширив тем самым юридический инструментарий налогового законодательства.

Обосновывается вывод, что институт тайны является самостоятельным правовым институтом налогового права, регулирующим определенную разновидность общественных отношений и являющимся устойчивой группой правовых норм.

Во втором параграфе «Правовой режим получения, хранения и использования сведений, составляющих налоговую тайну» рассматриваются проблемы правового регулирования обмена сведениями, составляющими тайну, доступа к таким сведениям и их хранения, предлагаются правовые механизмы их защиты.

С учетом нематериальности характера сведений и одновременно материальности их носителей следует выделять две основных составляющих защиты сведений: физическая (техническая) защита и правовая защита. Данный параграф посвящен вопросам правовой защиты сведений в механизме регулирования налоговых правоотношений.

Предлагается расширить круг субъектов, обязанных сохранять конфиденциальные сведения в тайне, понятыми и переводчиками, поскольку, вступая в налоговые правоотношения указанные лица получают доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну. Согласно действующей редакции ст. 102 НК обязанность по неразглашению сведений, составляющих налоговую тайну, на переводчиков и понятых не возлагается.

Сделан вывод, что правоприменение норм законодательства о налоговой тайне является многокомпонентным и не ограничивается лишь нормами законодательства о налогах и сборах, а также включает нормы иных подотраслей финансового права. В связи с недостаточным правовым регулированием режима налоговой тайны на уровне федерального законодательства подлежат применению подзаконные акты и разъяснения Минфина России и ФНС России.

Приводятся случаи установления особого правового режима защиты сведений в налоговых правоотношениях. Именуемый в НК и иных нормативных правовых актах «налоговой тайной» правовой режим, установленный для защиты сведений, полученных в связи с амнистией капиталов в Российской Федерации, обладает существенными различиями с общими правилами института налоговой тайны по субъектному составу и по порядку получения, хранения, передачи сведений, их копирования и доступа к ним. В связи с этим представляется справедливой постановка вопроса о двойственном характере института

тайны или о наличии иного правового института наряду с налоговой тайной, регламентирующего порядок работы со сведениями ограниченного доступа в налоговых правоотношениях.

Приводится перечень субъектов, обладающих в силу закона правом обращения к налоговым органам за предоставлением сведений, составляющих тайну, в целях и на основаниях, указанных в законе.

В результате проведенного исследования делается вывод, что помимо НК, иных федеральных законов, подзаконных актов, разъяснений федеральных министерств и федеральных служб, международных соглашений вопросы обмена сведениями, составляющими налоговую тайну, регламентируются многочисленными межведомственными соглашениями, заключенными с участием ФНС России (либо ее предшественника — МНС России), что, с одной стороны, регламентирует порядок обмена, устанавливая основания такого обмена, объем и периодичность предоставляемой информации, а с другой — усложняет правоприменение в связи с отсутствием единых унифицированных правил.

В третьем параграфе «Соотношение различных видов тайн в деятельности налоговых органов» рассматриваются вопросы соотношения тайн, содержащих сведения, которые защищаются соответствующими режимами тайн и которыми располагают участники налоговых правоотношений.

Определяется место налоговой тайны среди различных видов тайн, имеющих правовую охрану в российском законодательстве. В зависимости от степени общественной опасности и тяжести последствий, которые могут наступать в случае разглашения сведений, составляющих ту или иную тайну, предложена и обосновывается классификация тайн.

В четвертом параграфе «Налоговая тайна и международный обмен сведениями, имеющими значение для налогообложения» проведен анализ актов, регламентирующих международный обмен сведениями.

Приводятся результаты анализа всех имеющихся на момент написания работы двусторонних международных налоговых договоров, регламентирующих обмен налоговой и финансовой информацией между государствами с участием Российской Федерации. Отмечается, что во всех проанализированных международных правовых актах уделяется внимание вопросу соблюдения режима конфиденциальности сведений о налогоплательщиках, что свидетельствует о том, что данному направле-

нию придается особая значимость не только в национальной, но и в международной практике.

В связи с острой постановкой вопросов трансфертного ценообразования, международного налогообложения, размывания налоговой базы и переноса прибыли, вывода прибыли из-под налогообложения контролируемых иностранных компаний, деофшоризации экономик, расследования международных налоговых преступлений обмен сведениями о налогоплательщиках и иных участниках налоговых правоотношений в целях налогового администрирования в наши дни не может ограничиваться территорией только одного государства, что порождает необходимость международного обмена сведениями. В целях реализации взятых Российской Федерацией на себя международных обязательств по обмену сведениями с зарубежными государствами налоговой тайной не признаются сведения, представляемые налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными налоговыми договорами, одной из сторон которых является Российская Федерация, в том числе в рамках международного автоматического обмена. В работе отмечается недостаточность правовой регламентации механизма передачи таких сведений, направленного на обеспечение защиты посредством института тайны сведений об участниках налоговых правоотношений на территории РФ.

В результате исследования двусторонних международных налоговых договоров об избежании двойного налогообложения сделан вывод, что они не осуществляют в полной мере регулирование межгосударственного обмена сведениями по налоговым вопросам, а их практическое применение представляется затруднительным и исключаяющим оперативность такого обмена.

Отдельное внимание в настоящем исследовании уделено совместной Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г.), в целях реализации которой 12 мая 2016 г. ФНС России от лица Российской Федерации подписала Соглашение Организации по экономическому сотрудничеству и развитию об автоматическом обмене финансовой информацией², а в 2018 г. начала автоматический обмен сведениями.

² См.: Россия получила доступ к информации о счетах своих граждан в 80 странах // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: <https://www.nalog.ru/rn78/news/smi/6068722/> (дата обращения: 12.08.2018).

Сделан вывод, что раскрытие тайны в рамках международного автоматического обмена имеет важное теоретическое и практическое значение в международном налоговом администрировании, заложило тенденцию международной налоговой транспарентности, придав налоговой тайне статус трансграничной категории.

В качестве основных положительных отличий положений об автоматическом обмене финансовой информацией от положений об обмене такой информацией на основе двусторонних международных налоговых договоров определены: оперативность, полнота, осуществление на регулярной плановой основе, возможность инициативного информирования.

В **заключении** подводятся итоги диссертационного исследования, обобщаются теоретические выводы, полученные в процессе исследования, даются практические рекомендации и обозначаются проблемы, нуждающиеся в дальнейшем изучении.

В **приложении** приведено клятвенное обещание податного инспектора о сохранении тайны (образец расписки начала XX в. об обязательстве чиновника налогового ведомства не разглашать налоговую тайну).

По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:

**Статьи, опубликованные в ведущих
рецензируемых научных журналах и изданиях,
указанных в перечне ВАК Минобрнауки России**

1. Аудиторская тайна в налоговых правоотношениях: современные тенденции и перспективы развития / С. И. Токарев // Финансовое право. — 2018. — № 9. — 0,5 п. л.
2. «Амнистия капиталов» физических лиц: налоговая тайна или новый режим конфиденциальности информации / С. И. Токарев // Финансовое право. — 2016. — № 1. — 0,5 п. л.
3. Институт тайны в налоговых правоотношениях / С. И. Токарев // Налоговед. — 2016. — № 1. — 0,5 п. л.
4. Налоговая тайна как правовой институт в налоговом праве / С. И. Токарев // Финансовое право. — 2015. — № 7. — 0,6 п. л.
5. Налоговая тайна: была, есть и будет / С. И. Токарев // Налоговая политика и практика. — 2015. — № 3. — 0,25 п. л.

Статьи в сборниках по материалам международных и всероссийских конференций

6. Институт налоговой тайны: современное состояние и перспективы развития / С. И. Токарев // Проблемы и особенности развития Псковской области в условиях структурных реформ экономики : сб. науч. ст. по материалам VIII Всерос. науч.-практ. конф. (г. Псков, 7 апреля 2017 г.) / под ред. И. А. Максимцева. — Псков, 2017. — 0,2 п. л.

7. Ответственность за нарушение режима тайны в налоговых правоотношениях / С. И. Токарев // Закономерности и тенденции развития науки в современном обществе» : сб. науч. тр. по материалам VII Междунар. науч.-практ. конф. (г. Уфа, 5 декабря 2015 г.). — Екатеринбург, 2015. — 0,2 п. л.

8. Институт тайны в налоговых правоотношениях как элемент финансово-правовой защиты прав и законных интересов граждан и юридических лиц / С. И. Токарев // Финансовая деятельность в сфере публичных и частных финансов: современное состояние и перспективы развития : материалы Международ. науч.-практ. конф. (г. Москва, 27 ноября 2015 г.) / под ред. И. А. Цинделиани. — М. : РГУП, 2016. — 0,4 п. л.

9. Современная налоговая система: состояние и перспективы развития / С. И. Токарев // Материалы IV региональной научно-практической конференции «Россия в современном мире» (г. Сосновый Бор, Ленинградская область, 1 ноября 2013 г.) / под ред. Л. В. Кижнерова. — СПб. : Изд-во «Инфо-да», 2014. — 0,35 п. л.

Другие публикации

10. От налоговой тайны к прозрачному бизнесу / С. И. Токарев // Бизнес Курс. — 2018. — № 2 (51). — 0,2 п. л.

11. «Налоговая тайна» и принцип налоговой публичности в Российской Федерации: состояние и перспективы / С. И. Токарев // Экономика и управление: вчера, сегодня, завтра. — 2017. — № 10 (6). — 0,4 п. л.

12. Налоги и налогообложение : учебник / А. В. Буга, И. В. Жук, Д. А. Репин, С. И. Токарев ; под ред. А. А. Куприна. — 2-е изд., перераб. и доп. — СПб. : Астерион, 2017. — 24,4 п. л. (соавторство не разделено).

13. Налоговая тайна // Налоговое право: Общая часть : в 2 т. Т. 2 : учебник и практикум для академ. бакалавриата / Н. А. Поветкина,

С. И. Токарев ; под ред. И. И. Кучерова. — М. : Изд-во «Юрайт», 2016. — Гл. 14. — Сер. «Бакалавр. Академический курс». — 2,6 п. л. (соавторство не разделено).

14. Органы, уполномоченные осуществлять производство по делам о нарушениях финансового законодательства, их компетенция / Р. Ю. Абросимов, С. И. Токарев // Ответственность за нарушение финансового законодательства : науч.-практ. пособие / Р. Ю. Абросимов [и др.] ; под ред. И. И. Кучерова. — М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ : ИНФРА-М, 2014. — Гл. 1, § 2. — 1 п. л. (соавторство не разделено).

15. Гармонизация налоговых ставок НДС в Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве: тенденции развития и проблемы / Н. А. Поветкина, С. И. Токарев // Налоги. — 2013. — № 6. — 0,3 п. л. (соавторство не разделено).

16. Практика рассмотрения споров, связанных с налогообложением / С. И. Токарев // Юридическая практика. — 2003. — № 4 (35). — 0,4 п. л.

Подписано в печать __. __. 2018.
Формат 60x90 1/16. Усл. печ. л. 1,4. Тираж 120 экз.