

**официального оппонента на диссертацию
Токарева Сергея Игоревича на тему: «Правовой режим тайны в
налоговых правоотношениях», представленную в диссертационный совет
Д 503.001.04 при Институте законодательства и сравнительного
правоведения при Правительстве Российской Федерации на соискание
ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 –
финансовое право; налоговое право; бюджетное право
(г. Москва, 2019. 217 с.)**

Диссертационное исследование С.И. Токарева связано с проблематикой использования различных правовых режимов тайны в налоговых правоотношениях, обусловленной необходимостью обеспечения баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения. Однако достижение такого баланса возможно лишь посредством формирования эффективного механизма правовой регламентации института тайны и адекватной защиты прав и интересов налогоплательщиков. К примеру, налоговым органам приходится уделять повышенное внимание вопросам безопасности сведений, на которые распространяется режим тайны.

Между тем применение для целей налогообложения разных правовых режимов тайны, включая режим налоговой тайны, связано с налогово-правовыми особенностями, что порождает множественные коллизии, в том числе определяемые пробелами нормотворческого характера. Стоит отметить, что до принятия и введения в действие части первой Налогового кодекса РФ понятие налоговой тайны отсутствовало. Изложенное предопределяет теоретическую и практическую актуальность, своевременность и востребованность научной работы соискателя.

Актуальность темы диссертации предопределена не только недостаточным уровнем правового регулирования охраны тайны в налоговых правоотношениях, но и отсутствием законодательно закрепленной четкой и содержательной дефиниции понятия налоговой тайны. Таким образом, диссертация актуальна, как для финансово-правовой теории, так и для нормотворческой деятельности, и правоприменительной практики.

Содержание диссертации является последовательным и логически структурированным. Работа включает введение, две главы, разделенные на восемь параграфов, заключение, библиографический список и приложение. Использованные методы научного познания наряду с другими факторами позволили диссертанту достичь цели исследования, направленной на разработку и совершенствование теоретических положений и выработку практических предложений относительно правового режима тайны в налоговых правоотношениях. Среди задач в рамках поставленной цели автор называет: определение правовой природы режима сведений ограниченного доступа в налоговых правоотношениях; выявление состава сведений, формирующих правовой режим тайны, определение состава налоговой информации; проведение сравнительно-правового анализа правовых режимов тайн в правоотношениях с участием налоговых органов и анализа трансформации тайн из одного режима в другой; определение понятийного аппарата, иерархии тайн и места в ней налоговой тайны; рассмотрение налоговой тайны в качестве самостоятельного института налогового права; изучение зарубежного опыта правового регулирования института тайны; анализ международных актов об обмене сведениями, составляющими тайну; обозначение теоретических и практических правовых проблем, возникающих в деятельности уполномоченных органов по защите тайны и разработку предложений по совершенствованию ее правового регулирования тайны.

В качестве положений на защиту С.И. Токаревым вынесено 9 тезисов, которые отражают научную новизну диссертационного исследования. В целом автором разработана концепция правового режима тайны в налоговых правоотношениях, включая: авторский подход к определению правового режима тайны; соотношение профессиональной, служебной и налоговой тайн; разработку иерархии видов тайн в зависимости от степени значимости и характера последствий их разглашения; обоснование необходимости принятия единого закона, регламентирующего виды профессиональной тайны, в целях унификации подходов в понимании и реализации правовых режимов такой

тайны; определение понятий налоговой тайны и сведений, составляющих налоговую тайну; аргументацию выделения правового института налоговой тайны; доказательство того, что конфиденциальные сведения, составляющие тайну, могут быть трансформированы из одного режима в другой в процессе их передачи от одного субъекта к другому; установление трансграничного характера налоговой тайны; внесение изменений в законодательство о налогах и сборах в части, касающейся регулирования отношений, связанных с налоговой тайной, и др.

Несомненно, значимым для теории и практики российского финансового права представляется изучение категории тайны в трех аспектах: совокупность сведений, не подлежащих разглашению; право лица на сохранение в тайне сведений о нем; обязанность должностного лица по обеспечению сохранности сведений (от разглашения, утраты и неправомерного использования) При этом содержательно данное понятие следует, по мнению автора, рассматривать как правовой режим защиты сведений ограниченного доступа (с. 31).

В этой связи достоинством работы является авторское определение понятия «правовой режим тайны», как совокупность правил, установленных нормативными правовыми актами, регулируемыми 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 (с. 34).

Соискатель обращает внимание на три основных подхода, используемых для нормативной регламентации состава защищаемых сведений в режимах различных тайн: все сведения, составляющие тайну, должны быть прямо перечислены в нормативном правовом акте; собственник (обладатель) информации вправе сам определить состав сведений, подлежащих охране; не устанавливается перечень сведений, подлежащих охране, а определяются лица, которые обязаны эти сведения сохранять в тайне. Указывается, что именно этот подход реализован в Налоговом кодексе РФ (с. 35).

В процессе исследования автор дает определение налоговой информации, включив в нее сведения, касающиеся субъектов налоговых правоотношений, как экономического, так и неэкономического характера, необходимые для осуществления налоговыми органами своих полномочий (с. 40).

Рассмотрение в работе содержания налоговой информации предопределило обращение С.И. Токарева к соотношению налоговой, профессиональной и служебной тайн (с. 41-42).

Автор для решения поставленных задач проанализировал различные виды сведений ограниченного доступа, с которыми сталкиваются в своей деятельности налоговые органы: банковская, аудиторская, страховая, коммерческая, государственная, служебная тайны, персональные данные и иные конфиденциальные сведения, - которые впоследствии трансформируются в налоговую информацию и охраняются уже в режиме налоговой тайны (с. 43-66).

Интересен вывод соискателя, что на персональные данные, ставшие известными налоговым органам, распространяется режим охраны персональных данных, не переходящий в режим налоговой тайны (с. 64).

Возможно поддержать диссертанта в том, что тайна в налоговых правоотношениях имеет свойство трансформироваться из одного режима в другой, и при поступлении сведений в налоговые органы они, не меняясь по своему содержанию, продолжают охраняться как налоговая тайна, что обеспечивает их конфиденциальность (с. 66).

Пристальному вниманию со стороны автора подвергся зарубежный опыт по нормативно-правового регулированию тайны в налоговых правоотношениях, для чего им было изучено и обобщено налоговое законодательство Армении, Белоруссии, Казахстана, Киргизии, Украины, Эстонии (с. 67-85). При этом предлагается рассмотреть возможность применения практики Эстонии в части учета публичного интереса при принятии решения об отнесении сведений к налоговой тайне и их охране в данном режиме (с. 83).

Важным для науки финансового и налогового права является сформулированное автором научное определение понятия налоговой тайны, как совокупности взаимосвязанных правовых норм, регламентирующих особый режим доступа к налоговой информации о налогоплательщике и об иных участниках налоговых правоотношений, полученной налоговыми и иными уполномоченными органами в связи с исполнением своих полномочий, и ее хранения, за нарушение которого предусмотрена юридическая ответственность (с. 95-96), а также выделение существенных признаков такого вида тайны (с. 95).

Автор аргументировано указывает на существование правового института налоговой тайны, рассматривая его в качестве самостоятельного охранительного института налогового права (с. 102).

Благодаря сравнительному научному анализу различных видов тайн в диссертации обоснованно предложена их детальная классификация в зависимости от степени значимости и характера последствий их разглашения (с. 142).

Несомненным достоинством работы является изучение соискателем 91 двустороннего международного налогового договора по вопросам обмена сведениями, составляющими налоговую тайну (с. 148).

Следует обратить внимание, что по всем изучаемым вопросам соискателем сделаны самостоятельные, научно обоснованные, достоверные выводы, сформулированные на основе анализа и обобщения нормативных правовых актов, правоприменительной практики, научной, учебной литературы и периодических изданий. Автор показал умение полемизировать, критически оценивать существующие научные разработки, убедительно отстаивать свои позиции, приводить необходимые аргументы, обосновывать собственное мнение. Усиливает содержание работы использование зарубежного опыта.

Личный вклад С.И. Токарева в науку финансового и налогового права состоит в разработке авторской концепции правового режима тайны в

налоговых правоотношениях и системе востребованных предложений по совершенствованию законодательства о налогах и сборах в данной сфере.

Тем не менее, несмотря на высокий уровень исследования, в работе имеются спорные положения, дискуссионные моменты, требующие дополнительной аргументации или уточнения, на которые следует обратить внимание:

1. На странице 93 во второй главе диссертации «Налоговая тайна как институт налогового права» автор определяет понятие налоговой тайны в широком смысле, как совокупность взаимосвязанных правовых норм, регламентирующих вопросы применения данного правового института. Но, исходя из теории права, институт права представляет собой совокупность правовых норм, регламентирующих однородные общественные отношения, что несколько не соотносится со сказанным С.И. Токаревым. На этой же странице соискатель отмечает, что институт налоговой тайны относится к системе налогового права как правовой институт отрасли. Между тем большинство ученых относит налоговое право к подотрасли финансового права. А на странице 96 автор определяет налоговую тайну как институт налогового законодательства. Приведенные выдержки обуславливают необходимость получения от автора уточняющих ответов относительно изложенного.

2. Во вторую главу диссертации «Налоговая тайна как институт налогового права» соискатель включил параграф «Соотношение различных видов тайн в деятельности налоговых органов». При этом первая глава работы «Правовой режим сведений ограниченного доступа в налоговых правоотношениях» содержит параграф «Банковская тайна, аудиторская тайна и иные виды тайн в налоговых правоотношениях». Хотелось бы получить от автора обоснование целесообразности рассмотрения схожих аспектов в двух различных параграфах.

3. На страницах 141-142 диссертационного исследования соискатель предлагает авторскую классификацию тайн, где определяет коммерческую тайну, как любую информацию, представляющую коммерческую ценность в

силу неизвестности ее третьим лицам, и в отношении которой обладателем такой информации введен режим коммерческой тайны. Получается, что именно обладатель подобной информации устанавливает режим коммерческой тайны, и он же несет ответственность за ее разглашение, поскольку больше она никому не известна?

4. На странице 159 диссертации приводится Соглашение между Государственным налоговым комитетом Республики Беларусь, Налоговым комитетом Министерства финансов Республики Казахстан, Государственной налоговой инспекцией при Министерстве финансов Кыргызской Республики и Государственной налоговой службой Российской Федерации о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства, заключенное в г. Бишкеке 25 марта 1998 г. Автор подчеркивает, что участники этого Соглашения — страны ЕврАзЭС. Стоит обратить внимание, что вместо ЕврАзЭС в настоящее время действует другая организация – ЕАЭС, о чем автору стоило бы упомянуть. И именно Договор о прекращении деятельности Евразийского экономического сообщества, ратифицированный Федеральным законом от 3 февраля 2015 года № 1-ФЗ, определяет возможность действия данного Соглашения для Российской Федерации.

Высказанные замечания носят частный характер, подчеркивают дискуссионность вопросов и проблем, поднятых в диссертации, и не влияют на общую положительную оценку работы.

Диссертация С.И. Токарева на тему «Правовой режим тайны в налоговых правоотношениях» является самостоятельным, завершенным исследованием вопросов правовых режимов тайн в налоговых правоотношениях, характеризующимся высоким научно-теоретическим уровнем, научной новизной и практической значимостью. Сформулированные в работе теоретические обобщения и практические предложения могут быть использованы при совершенствовании законодательства о налогах и сборах и в правоприменительной деятельности. Научные положения можно также применить в преподавательской и научно-исследовательской деятельности.

Автореферат и опубликованные научные статьи в полной мере отображают научную новизну, основные выводы и содержание диссертационной работы. Положения, вынесенные автором на защиту, теоретически обоснованы, оригинальны, прошли должную апробацию в работах, опубликованных автором по теме исследования.

Диссертация написана единолично, характеризуется внутренним единством и логической структурой, является актуальным научным исследованием, в котором решаются задачи, имеющие существенное значение для развития финансово-правовой науки. Она соответствует профилю научной специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право и критериям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата наук, установленным пунктами 9-11 раздела II Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24 сентября 2013 г. № 842 (в ред. от 1 октября 2018 г., № 1168).

Автор диссертации – Токарев Сергей Игоревич, несомненно, заслуживает присуждения искомой ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 - финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

ОФИЦИАЛЬНЫЙ ОППОНЕНТ:

доктор юридических наук,
профессор, профессор кафедры
финансового, банковского и таможенного права
ФГБОУ ВО «Саратовская государственная
юридическая академия»

 В.В. Попов

Попов Василий Валерьевич
410056, г. Саратов, ул. Вольская, дом 1
тел.: (8452) 299-034,
e-mail: finpravo@ssla.ru



19.02.2019

 

