

**В Диссертационный совет Д 503.001.04 при
Федеральном государственном научно-
исследовательском учреждении «Институт
законодательства и сравнительного
правоведения при Правительстве
Российской Федерации»**

117218, г. Москва, ул. Б. Черемушкинская, 34

ОТЗЫВ

**официального оппонента на диссертацию Токарева Сергея Игоревича
на тему: «Правовой режим тайны в налоговых правоотношениях»,
представленную на соискание ученой степени кандидата юридических
наук по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право;
бюджетное право.**

Диссертационная работа С.И. Токарева представляет собой научное исследование, посвященное правовому режиму тайны в налоговых правоотношениях.

Еще в 1818 году Тургенев Николай Иванович в изданной им книге «Опыт теории налогов» указывает на необходимость сохранения тайны капитала. Он пишет: «Подробное исследование состояния капиталов со стороны Правительства может иметь вредные следствия для граждан, в особенности же для купцов, у коих сие часто должно оставаться тайною. Такое исследование может причинять даже банкротства»¹. Значимость

¹ Тургенев, Н. Опыт теории налогов. 2-е изд. СПб.: В Тип. В. Плавильщикова, 1819. [4], XII, VIII, XIII-XLI, [1], С. 99 / [электронный ресурс https://www.litres.ru/static/or3/view/or.html?art_type=4&file=1210675&bname=%25D0%259E%25D0%25BF%25D1%25B%25D1%2582%2520%25D1%2582%25D0%25B5%25D0%25BE%25D1%2580%25D0%25B8%25D0%25B8%2520%25D0%25BD%25D0%25B0%25D0%25BB%25D0%25BE%25D0%25B3%25D0%25BE%25D0%25B2&art=533335&user=0&uid=5c5b8298-157b-11e0-8c7e-

сохранения тайны в новых высокоскоростных и технологичных условиях распространения информации возрастает во много раз.

По справедливому замечанию автора, 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 и инвестиционную привлекательность бизнес-среды на территории нашего государства (С. 5).

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, являясь прорывом с точки зрения налогового администрирования, вместе с тем налагает на государство и повышенные обязательства, связанные с обеспечением такого обмена в части аккумулирования, передачи и получения такой информации как с точки зрения техники, так и правового обеспечения этих действий.

В теории налогового права вопросы тайны исследовались и ранее. Произошедшие изменения в технологиях обмена информацией, глобализации экономики и появление вопросов налогообложения трансграничных операций, требуют проведения современных теоретических исследований правового режима тайны в налоговых правоотношениях, поскольку круг неразрешенных вопросов остается достаточно широким.

Все вышесказанное свидетельствует о том, что тема диссертационного исследования, избранная С.И. Токаревым является важной и актуальной.

Автор диссертационного исследования поставил цель, направленную на выработку и обоснование теоретических и практических положений, направленных на совершенствование правового режима тайны в налоговых правоотношениях и имеющих значение для развития доктрины и практики применения финансового (налогового) права.

С учетом указанной цели в работе обозначены и решены следующие основные задачи, отражающиеся в сформулированных положениях и выводах работы: 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.

Решение поставленных в диссертации задач, системность подхода к анализу темы исследования позволили автору достичь поставленной в работе цели, в результате чего сформулировать комплекс научных положений, выводов и рекомендаций, обладающих оригинальностью и новизной.

Обращает на себя внимание избранный С.И. Токаревым

концептуальный системный подход к исследованию заявленной проблематики и весьма удачное переплетение теоретических обоснований и практических ситуаций, что позволяет с уверенностью говорить об авторском профессиональном подходе и качестве проведенной работы.

Важным и методологически верным является рассмотрение в заявленной теме исследования исторических основ развития, что дает возможность выявления, оценки тенденций правового регулирования в данной сфере, что в совокупности с анализом опыта зарубежных стран, в последующем позволяет автору разработать более обоснованные и перспективные предложения и сформировать актуальные направления совершенствования их применения.

Заслуживает поддержки выработанное автором определение понятия «правовой режим тайны». Достоверность и обоснованность данного определения подтверждается проведенной исторической ретроспективой, всесторонним рассмотрением как данной, так и смежных категорий, выявлением существенных признаков (Положение 1). Предложено автором и определение правового режима тайны в налоговых правоотношениях, основанное на указанном выше определении (С. 34), с учетом темы диссертации это определение заслуживает быть включенным в положения, выносимые на защиту.

Удачным является и подход автора к определению соотношения служебной тайны и налоговой тайны, а также определение места последней среди различных видов тайн исходя из степени их значимости и характера последствий их разглашения (Положения 2,3).

Представляется правильным вывод автора относительно профессиональных тайн и сделанное на его основе практическое предложение о принятии единого акта, который бы регулировал различные виды профессиональных тайн государственных и муниципальных органов в Российской Федерации (Положение 4).

Также заслуживает одобрения и Положение 7, выносимое на защиту, в

котором автор делает предложения по упорядочению правового регулирования механизма защиты конфиденциальных сведений, составляющих налоговую тайну, а также предлагает трансформацию режима конфиденциальности сведений из банковской, аудиторской, коммерческой и иных тайн в налоговую тайну в процессе их передачи от одного субъекта к другому. Данное положение всецело обосновано в тексте исследования.

С.И. Токарев выделяет самостоятельный правовой институт налоговой тайны в налоговом праве. Автор определяет его «...межотраслевым и самостоятельным институтом налогового права, охранительным и материальным правовым институтом» (С. 102). Представляется, что данный вывод обладает авторской новизной и является важным для развития науки финансового (налогового) права.

Нельзя не отметить и Положение 9, в котором предлагается внесение изменений в Налоговый кодекс России, направленных на обеспечение сохранности налоговой тайны. С учетом особенностей труда сотрудников налоговых органов, данный вывод автора в настоящее время очень актуален. Внедрение предложения в практику позволит повысить доверие к органам и уверенность в сохранности передаваемых им данных.

Достоверными и обоснованными являются многие другие научные положения, выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертации.

Основные положения исследования нашли отражение в публикациях автора, список которых представлен в автореферате.

Автореферат диссертации соответствует содержанию диссертационной работы.

Полученные С.И. Токаревым в результате диссертационного исследования научные выводы и выработанные рекомендации в значительной мере восполняют пробелы в теории финансового и налогового права. Эти положения будут полезны при совершенствовании финансового (налогового) законодательства, а также в правоприменительной практике налоговых органов. Положения диссертации можно использовать в процессе

преподавания курса налогового права, при подготовке научных (учебных) публикаций.

Диссертационное исследование С.И. Токарева прошло достаточную апробацию при выступлениях диссертанта с докладами на научно-практических конференциях, при публикации научных статей.

Вместе с тем, несмотря на очевидные достоинства, положительные моменты, диссертационное исследование С.И. Токарева содержит отдельные дискуссионные положения.

В Положении 8, выносимом на защиту, «...обосновывается трансграничный характер налоговой тайны, который характеризуется оперативностью и системностью передачи информации налоговыми органами государств, полнотой и достоверностью передаваемых сведений». Данный вывод представляется обоснованным и очень своевременным. Однако, хотелось бы, чтобы автор пояснил, как трансграничный характер налоговой тайны влияет на определяемые им понятия «налоговой тайны», «сведений, составляющих налоговую тайну» (Положение 5, выносимое на защиту), а также «института налоговой тайны» (Положение 6, выносимое на защиту). Например, согласно пп. 4 п. 1 ст. 102 НК РФ, предоставляемые в таком порядке сведения относятся к исключениям, о которых говорится в том числе в авторском определении «сведений, составляющих налоговую тайну». Таким образом, хотелось бы понять относит ли автор эти сведения к отдельному виду налоговой тайны или, по его мнению, это не является налоговой тайной вовсе, а, например, относится к более широкому понятию «института тайны в правоотношениях с участием налоговых органов», обоснованно вводимому автором.

В связи с международным характером правового регулирования такого обмена, хотелось бы узнать авторскую позицию о том входят ли международные нормы в «устойчивую группу норм», о которых говорится в Положении 6, выносимом на защиту? Поскольку, обосновывая место института налоговой тайны в системе налогового права, автор указывает в

целом на положения международного права, но не конкретизирует их.

Отдельно хотелось бы отметить сделанные автором по тексту предложения по совершенствованию действующего законодательства, многие из которых вполне заслуженно можно было бы внедрить в практику, Можно рекомендовать автору выделить эти предложения в отдельное приложение к диссертации, что позволило бы убедиться в практической значимости проведенного исследования, а также определить их системный характер.

Вместе с тем, например, предложение об исключении слова «аудитор» и включении слов «за исключением аудиторов» в п. 2 ст. 90 НК РФ, которое сделает возможным допрос аудитора в качестве свидетеля, нельзя признать достаточно обоснованным, поскольку ранее рассматривался новый порядок предоставления аудитором документов, но доводы о необходимости распространить его и на информацию не совсем понятны, особенно с учетом условий применения ст.93.2 НК РФ разработанных в целях соблюдения баланса публичных и частных интересов (С. 53), которые в предлагаемых автором изменениях отсутствуют. Дополнительного пояснения требует вывод автора о том, что «...доступ налоговых органов по мотивированному запросу к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, не нарушит прав добросовестных налогоплательщиков, при этом позволит сэкономить бюджетные средства на налоговое администрирование» (С. 62). Снижение доверия к институту аудита не только не поможет налоговым органам, но, напротив, может оказать очень вредное воздействие ввиду ошибок, неполного раскрытия информации аудиторам, а также возложению дополнительной ответственности на аудитора, при отсутствии у него возможностей налогового органа по получению доступа к документам и информации. Внедряемый в налоговые правоотношения риск-ориентированный подход, который должен развивать налоговый консалтинг и самооценку налогоплательщиков, направленный на снижение административных издержек для добросовестных налогоплательщиков, при

отсутствии независимого арбитра, так и останется «дорогой игрушкой» налоговых органов, поскольку не будет стимулировать к достижению показателей «добросовестности».

Дискуссионным стоит признать и сформулированное в Положении 5 определение понятия «налоговая тайна», которое автором рекомендуется к законодательному закреплению. Вместе с тем, не совсем понятно как введение данного термина улучшит практику работы налоговых органов, а также должно ли оно заменить действующее определение налоговой тайны, предусматривающее обширный список исключений. Кроме того, в связи с этим, наблюдается и непоследовательность автора в использовании данного термина. Так, автор определяет его из сформулированного им «широкого понимания» налоговой тайны, как совокупности взаимосвязанных правовых норм, регламентирующих вопросы применения данного правового института, при этом на С. 95 диссертации признаки налоговой тайны приводятся применительно к сведениям, а не к нормам.

Вышеуказанные дискуссионные моменты носят частный характер и не снижают общего положительного впечатления о проведенном исследовании и не влияют на высокую оценку диссертации как самостоятельного, концептуального и творческого исследования, имеющего научную новизну, актуальность, практическую и теоретическую значимость.

Изучение представленной диссертационной работы С.И. Токарева, а также автореферата позволяет сделать вывод о том, что выполненное им диссертационное исследование на тему «Правовой режим тайны в налоговых правоотношениях» соответствует требованиям, которые предъявляются к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук пунктом 9 Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24 сентября 2013 г. № 842, а именно является научно-квалификационной работой, в которой содержится решение научной задачи, имеющей значение для развития финансового (налогового) права, изложены новые научно обоснованные решения, имеющие

существенное значение для развития страны. В связи с этим С.И. Токарев заслуживает присуждения ему степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

10 февраля 2019 года

Официальный оппонент,
доцент кафедры финансового права
федерального государственного бюджетного
образовательного учреждения высшего образования
«Российский государственный университет правосудия»,
кандидат юридических наук,

Копина Анна Анатольевна

Адрес: 117418, г. Москва,
ул. Новочеремушкинская, д. 69.
тел.: +7 (495) 332 52 42
e-mail: a.kopina@yandex.ru

ПОДПИСЬ
ЗАБЕРЯЮ
ЗАМ. НАЧАЛЬНИКА

