

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО СОВЕТА Д 503.001.04

на базе Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» по диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук

аттестационное дело № _____
решение диссертационного совета от 13.03.2019 г. № 1

О присуждении Токареву Сергею Игоревичу, гражданину Российской Федерации, ученой степени кандидата юридических наук.

Диссертация «Правовой режим тайны в налоговых правоотношениях» по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право принята к защите 26 декабря 2018 г., протокол № 7 диссертационным советом Д 503.001.04 на базе Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации», созданного в соответствии с приказом Министерства образования и науки Российской Федерации от 09.04.2013 г. № 192/нк (адрес: 117218 Москва, ул. Б. Черемушкинская, д. 34).

Соискатель Токарев Сергей Игоревич, 1980 года рождения, в 2005 году окончил Федеральное государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет» по специальности «юриспруденция».

Соискатель ученой степени кандидата юридических наук освоил программу подготовки научно-педагогических кадров в аспирантуре при Федеральном государственном научно-исследовательском учреждении «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» (с 2013 по 2017 гг.), работает в должности начальника Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных №3.

Диссертация выполнена в отделе финансового, налогового и бюджетного законодательства Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации», учредитель – Правительство Российской Федерации.

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

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»

дали положительные отзывы на диссертацию.

Ведущая организация – ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)» (125993, Россия, Москва, Садовая-Кудринская ул., д. 9), в своем положительном отзыве, подписанном Болтиновой О.В., д.ю.н., профессором, зам. заведующего кафедрой финансового права и утвержденным проректором по научной работе д.ю.н., профессором Синюковым В.Н., указала, что: 1) при формулировании понятия сведений, составляющих налоговую тайну, автор существенно сузил круг данных сведений по сравнению с положениями ст. 102 НК РФ, где к налоговой тайне отнесены любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике (за исключениями, указанными в той же статье); 2) из содержания работы не в полной мере ясно соотношение понятий «налоговая тайна» и «правовой режим тайны». Кроме того, используется понятие «тайна в налоговых отношениях», чье соотношение с указанными понятиями также не раскрывается; 3) автором предложена иерархия видов тайн в зависимости от степени значимости и характера последствий их разглашения. К сожалению, автор не разъясняет подробно, на чем основан именно такой порядок иерархии тайн и в чем заключается практическая применимость систематизации тайн в российском законодательстве; 4) тайна в налоговых правоотношениях отнесена автором к профессиональной тайне должностных лиц налоговых и иных органов государственной власти. В то же время автор предлагает закрепить в НК РФ запрет на разглашение налоговой тайны после увольнения из налоговых органов. Представляется необходимым конкретизировать, как будет реализован данный запрет и как соотносятся друг с другом данные положения; 5) автор указывает, что в правоприменительной практике нередко представляется затруднительным провести разграничение сведений на составляющие и не составляющие налоговую тайну, что связано с отсутствием четких критериев их правовой идентификации. Данное утверждение требует логического обоснования. Автор не приводит конкретных примеров из практики, в то время как проблемные аспекты отнесения информации к налоговой тайне в судебной практике затрагивались неоднократно.

Соискатель имеет 16 опубликованных научных работ, из них по теме диссертации – 12, общим объемом 6,7 печатных листов, в том числе 5 статей опубликовано в рецензируемых научных изданиях. Наиболее значимые научные работы по теме диссертации:

Аудиторская тайна в налоговых правоотношениях: современные тенденции и перспективы развития / С. И. Токарев // Финансовое право. — 2018. — № 9. — 0,5 п. л.

«Амнистия капиталов» физических лиц: налоговая тайна или новый режим конфиденциальности информации / С. И. Токарев // Финансовое право. — 2016. — № 1. — 0,5 п. л.

Институт тайны в налоговых правоотношениях / С. И. Токарев // Налоговед. — 2016. — № 1. — 0,5 п. л.

Налоговая тайна как правовой институт в налоговом праве / С. И. Токарев // Финансовое право. — 2015. — № 7. — 0,6 п. л.

На диссертацию и автореферат поступили отзывы:

1. Официального оппонента Попова Василия Валерьевича, д.ю.н., профессора, профессора кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», имеющего положительный характер, отмечаются следующие спорные положения, дискуссионные моменты, требующие дополнительной аргументации или уточнения, в том числе: 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 оговаривает, 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 говорит о налоговой тайне как институте в налоговом законодательстве. Приведенные выдержки обуславливают необходимость получения от автора уточняющих ответов относительно сказанного. 2) Во вторую главу диссертации «Налоговая тайна как институт налогового права» соискатель включил параграф «Соотношение различных видов тайн в деятельности налоговых органов». При этом в первой главе работы «Правовой режим сведений ограниченного доступа в налоговых правоотношениях» есть 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 научного исследования 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. И подчеркивается, что участники этого Соглашения — страны ЕврАзЭС: Россия, Казахстан, Киргизия, Таджикистан, Белоруссия, а также Узбекистан (бывший участник ЕврАзЭС). Стоит обратить внимание, что вместо ЕврАзЭС уже 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.

2. Официального оппонента Копиной Анны Анатольевны, к.ю.н., доцента кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия», имеющего положительный характер, в котором отмечены следующие положения, носящие дискуссионный характер: 1) 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). Хотелось бы понять относит ли автор сведения, составляющие налоговую тайну, 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? 2) 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. 3) 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». 4) 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.

3. В отзыве заведующей кафедрой административного и финансового права ИФиП ФГАОУ ВО «Новосибирский национальный исследовательский государственный университет», д.ю.н., доцента Омелёхиной Н. В., имеющем положительный характер, отмечается, что автор, в тезисе 1, выносимом на защиту, категоризируя понятие правового режима налоговой тайны, определяет его как совокупность определенных правил, установленных нормативными правовыми актами... (с. 9 автореферата). Однако современные доктринальные исследования рассматривают правовой режим как более емкую правовую категорию, как особый порядок правового регулирования, выражающийся в определенном сочетании юридических средств. Думается, использование широкого подхода при формировании правовой дефиниции могло бы обогатить данное научное исследование. В тезисе 2, выносимом на защиту, при определении понятий профессиональной и служебной тайны автор вводит в качестве их существенного признака указание на собственника сведений, составляющих тайну. Думается, что это не совсем точное использование терминологии других отраслей права, поскольку в гражданском законодательстве РФ отсутствует указание на такой объект права собственности как сведения.

4. В отзыве заведующей кафедрой финансового и экологического права Института права ФГБОУ ВО «Башкирский государственный университет», д.ю.н., профессора Саттаровой Н. А., носящем положительный характер, указывается на то, что в положении 2, выносимом на защиту (на с. 9), автор раскрывает понятия «профессиональная тайна» и «служебная тайна», разграничивая их по собственнику сведений. Из указанного положения не представляется возможным определить, по каким еще критериям можно выделить особенности каждого вида тайн.

5. В отзыве начальника Управления международного сотрудничества и валютного контроля ФНС России, к.ю.н. Вольвача Д.В., носящем положительный характер, отмечается, что в отдельных случаях автором использованы сложные для восприятия конструкции предложений, что мешает с первого прочтения понимать изложенной мысли. Не ясно, чем руководствуется автор, когда указывает, что понятия «налоговая тайна» не закреплено законодательно, хотя статья 102 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) говорит об обратном. Также не ясно, на чем основан довод автора о низком уровне правового

регулирования охраны тайны в налоговых правоотношениях. Автором при описании видов тайн, с которыми сталкивается сотрудник налоговых органов при выполнении своих должностных обязанностей (стр.42), не учтена категория «государственной тайны», доступ к сведениям, отнесенным к указанной категории, присваивается в зависимости от должности и служебной необходимости. Также автор приводит доводы о необходимости отнесения к налоговой тайне сведений не только о налогоплательщиках, но и плательщиках сборов, налоговых агентах, банках и других, что представляется излишним, так как сведения об указанных категориях лиц уже отнесены к категории налоговой тайны, наряду с остальными, ввиду того, что указанные категории также являются налогоплательщиками, следовательно, на сведения, предоставляемые ими в налоговые органы, распространяется режим налоговой тайны. Автор не исследовал порядок применения приказа ФНС России от 15.11.2016г. № ММВ-7-17/615@ «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», приложением № 3 к которому является Справочник сведений, составляющих налоговую тайну, признаваемых общедоступными. При исследовании вопроса об обмене Российской Федерацией финансовой информацией с иностранными государствами автор не использовал положения соответствующих приказов ФНС России, закрепляющих перечень таких государств (например, приказ ФНС России от 30.05.2018г. № ММВ-7-17/360@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией». Недоизученным представляется вывод автора о том, что у ФНС России имеются несколько видов общедоступных сведений, состоящих из свободно распространяемых (публикации в СМИ) и предоставляемых по соглашению лиц, участвующих в соответствующих отношениях (приказы, регламенты, и т.д.). В соответствии с положениями статьи 7 Федерального закона от 27.07.2006г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» состав сведений, отнесенных к категории общедоступных следует дополнить сведениями, публикуемыми ФНС России в формате открытых данных, а также учесть положения пункта 1 статьи 102 НК РФ.

6. В отзыве главного редактора журнала «Налоговая политика и практика», д.э.н., профессора Паскачёва А.Б., носящем положительный характер, замечания отсутствуют.

7. В отзыве заведующего кафедрой истории и теории государства и права юридического факультета Псковского государственного университета, к.ю.н., доцента Сидорова В.П., носящем положительный характер, замечания отсутствуют.

8. В отзыве руководителя группы компаний «Налоги и право», заведующего кафедрой финансового и налогового права Пермского филиала ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», к.ю.н. Сандырева Г.Г. носящем положительный характер, указано, что при исследовании вопроса об обмене Российской Федерацией финансовой информацией с иностранными государствами, автором не в полной мере исследованы положения

современных подзаконных актов, принятых в последнее время, в частности, приказов ФНС России.

Во всех отзывах на диссертацию и автореферат отмечены актуальность избранной темы, обоснованность научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации, их достоверность и новизна, личный вклад диссертанта в науку. Во всех отзывах отмечено, что диссертация и автореферат соответствуют Положению о присуждении ученых степеней, а ее автор, Токарев Сергей Игоревич, заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Выбор официальных оппонентов и ведущей организации обосновывается их признанным авторитетом в области финансового права, специализацией и сферой научных исследований, наличием достаточного количества исследований по теме, рассматриваемой соискателем, способностью определить ее научную и практическую значимость.

Диссертационный совет отмечает, что на основании выполненных соискателем исследований:

- *решена* научная задача по разработке теоретических и практических основ правового режима тайны в налоговых правоотношениях, что позволило выработать научно обоснованные предложения по совершенствованию законодательства и практики его применения в исследуемом направлении.

Оригинальные подходы, предложенные автором для исследования правового режима тайны в налоговых правоотношениях, позволили:

- *доказать*, 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, и в связи с этим *обосновать*, 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;

- *обосновать* иерархию видов тайн в зависимости от степени значимости и характера последствий их разглашения, в целях определения места налоговой тайны среди различных видов тайн, имеющих правовую охрану. Предложено использовать данную классификацию для систематизации тайн в российском законодательстве;

- *обосновать* необходимость принятия единого закона, регулирующего различные виды профессиональной тайны государственных и муниципальных органов в Российской Федерации, в целях формирования единых подходов

(унификации) в понимании и реализации правовых режимов профессиональных тайн и исключения пробелов правового регулирования;

- *разработать* и предложить к законодательной фиксации определения понятий «правовой режим тайны», «налоговая тайна», «сведения, составляющие налоговую тайну»;

- *обосновать*, 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.

- *выявить* устойчивую глобальную тенденцию расширения транспарентности в налоговом администрировании и отказа от ранее существовавших правовых механизмов, затрудняющих получение налоговыми органами информации, необходимой для выполнения возложенных на них задач и в связи с этим *обосновать* трансграничный характер налоговой тайны, характеризующийся оперативностью и системностью передачи информации налоговыми органами государств, полнотой и достоверностью передаваемых сведений.

- *доказать* необходимость и целесообразность внесения ряда изменений в действующую редакцию НК РФ в части, касающейся регулирования отношений, связанных с налоговой тайной.

Теоретическая значимость исследования обоснована тем, что:

разработаны оригинальные подходы к определению таких ключевых понятий в исследуемой сфере, как «правовой режим тайны», «налоговая тайна» и «сведения, составляющие налоговую тайну», что способствует развитию категориального, понятийного аппарата финансового (налогового) права;

определены признаки налоговой тайны и проведена классификация видов тайн;

изложен авторский подход к рассмотрению института налоговой тайны как самостоятельного института налогового права и исследованию внутреннего строения указанного правового института;

Все вышеуказанное в совокупности расширяет понятийно-категориальный аппарат финансового (налогового) права и обогащает финансово-правовую науку новыми знаниями. Выводы и предложения, содержащиеся в настоящей работе, направлены на развитие и углубление теоретических положений, касающихся правового режима тайны в налоговых правоотношениях в Российской Федерации и пополняет теоретические исследования по данной проблематике.

Применительно к проблематике диссертации эффективно использован комплекс 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 совокупность методов научного познания, используемых юридической наукой (сравнительного правоведения, правового моделирования и

прогнозирования и др.), что позволило обеспечить всесторонность изучения исследуемых явлений, достоверность и непротиворечивость положений диссертационной работы. 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 существенные признаки исследуемых понятий.

Значение полученных соискателем результатов исследования для практики подтверждается тем, что теоретические положения и выводы работы могут быть использованы:

- в научно-исследовательской деятельности в сфере налоговых правоотношений;
- в нормотворческой деятельности при совершенствовании законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;
- в практической юридической работе, в т.ч. в нормотворческой и правоприменительной деятельности органов государственной власти;
- при подготовке учебной, учебно-методической литературы по финансовому (налоговому) праву, комментариев соответствующих нормативно-правовых актов;
- преподавании учебных дисциплин «Финансовое право», «Налоговое право», смежных дисциплин, магистерских программ финансово-правового направления.

Оценка достоверности результатов исследования выявила, что сделанные диссертантом выводы и полученные результаты:

- базируются на фундаментальных научных разработках, выводах и предложениях ведущих ученых о правовом режиме тайны в налоговых правоотношениях;
- опираются на сравнительный анализ данных, полученных автором, и данных, полученных иными исследователями по сходной тематике исследования;
- основываются на всестороннем анализе нормативных правовых актов, в том числе значительном количестве нормативных правовых актов зарубежных стран, международных договоров, материалов судебной и иной правоприменительной практики, затрагивающих различные аспекты правового регулирования режима тайны в налоговых правоотношениях.

Личный вклад соискателя состоит в самостоятельной разработке теоретических положений и решении поставленной научной задачи, практических проблем, имеющих существенное значение для дальнейшего развития науки и совершенствования практики правового регулирования режима тайны в налоговых правоотношениях. Результаты проведенного исследования отражены в публикациях по теме исследования, докладывались на международных и иных научно-практических конференциях и апробировались в учебном процессе.

На заседании 13 марта 2019 года диссертационный совет по результатам публичной защиты принял решение присудить Токареву Сергею Игоревичу ученую степень кандидата юридических наук.

При проведении тайного голосования диссертационный совет в количестве 16 человек, из них 9 докторов по специальности рассматриваемой диссертации,

участвовавших в заседании, из 21 человек, входящих в состав совета, проголосовал: за присуждение ученой степени – 16, против присуждения ученой степени – 0, недействительных бюллетеней – 0.

И.о. председателя
диссертационного совета Д 503.001.04
доктор юридических наук

Н.Г.Доронина

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 503.001.04
доктор юридических наук

Н. А. Поветкина

13 марта 2019 г.

