

ЗБІНСЬКИЙ Є. Ф.,
здобувач кафедри адміністративного
та господарського права
(Запорізький національний університет)

УДК 347.73

ІНСТИТУТ ПОДАТКОВОЇ ТАЄМНИЦІ В ПРАВОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

Досліджено стан нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці. Виокремлено основні недоліки нормативно-правового забезпечення інституту податкової таємниці в правовій системі України та надано авторські пропозиції щодо підвищення ефективності нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці.

Ключові слова: податкова інформація, податкова таємниця, інформація з обмеженим доступом, конфіденційна інформація, інформація про платника податків.

Исследовано состояние нормативно-правового регулирования общественных отношений в сфере налоговой тайны. Выделены основные недостатки нормативно-правового обеспечения института налоговой тайны в правовой системе Украины и предоставлены авторские предложения по повышению эффективности нормативно-правового регулирования общественных отношений в сфере налоговой тайны.

Ключевые слова: налоговая информация, налоговая тайна, информация с ограниченным доступом, конфиденциальная информация, информация о налогоплательщике.

The state of legal regulation of social relations in the sphere of tax secrecy. The basic disadvantages of legal support of the Institute of tax secrecy in the legal system of Ukraine and the author provided suggestions for improving the effectiveness of legal regulation of social relations in the sphere of tax secrecy.

Key words: tax information, tax secrets, classified information, confidential information, information on taxpayer.

Вступ. Діяльність податкових органів має яскраво виражений інформаційний характер. Щоденно до податкових органів направляється значна кількість інформації, що має особливу цінність для її власників через її конфіденційність. Однак інститут податкової таємниці залишається новим і недостатньо дослідженим у правовій доктрині України. З огляду на те, що врегулювати відносини оподаткування, визначити принципи побудови податкової системи, систему й механізм сплати податків та інших зборів, правовий стан платників податків, порядок адміністрування податків чи застосування фінансових санкцій до платників податків за порушення податкового законодавства, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю неможливо без закріплення правового режиму циркулювання й захисту податкової інформації в цілому та податкової таємниці зокрема. Актуальним напрямом наукової діяльності є окреслення стану й перспектив розвитку інституту податкової таємниці в правовій системі України.

Серед вітчизняних і зарубіжних дослідників, які вивчали окремі нормативно-правові аспекти податкової інформації, можна назвати таких, як І. Бабін, С. Дуканов, І. Кучеров, М. Костенко, О. Мандзюк, К. Проскура, О. Тімарцев, О. Шевчук, К. Юсупов та інші.



З огляду на міжгалузевий характер порушеної проблематики не менш вагомими під час розкриття цієї теми є праці фахівців інформаційного права, таких як В. Баскаков, В. Гавловський, М. Гуцалюк, М. Дімчогло, В. Залізник, Б. Кормич, В. Ліпкан, О. Логінов, Ю. Максименко, А. Марущак, П. Матвієнко, Л. Рудник, О. Стоєцький, А. Тунік, К. Татарникова, В. Цимбалюк, Л. Харченко, К. Череповський, М. Швець, Т. Шевцова, О. Шепета, О. Чуприна.

Особливе місце серед наукових розвідок у сучасній юридичній доктрині посідають доктринальні дослідження представників української наукової школи інформаційного права під керівництвом В. Ліпкана [1–5].

Постановка завдання. Метою статті є визначення особливостей інституту податкової таємниці в правовій системі України.

Для її досягнення необхідно виконати такі завдання:

- проаналізувати стан нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці;
- виокремити основні недоліки нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці;
- надати авторські пропозиції щодо підвищення ефективності нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці.

Результати дослідження. Тривалий час у концептуальних інформаційних нормативно-правових актах України не було виокремлено такий вид інформації, як податкова, особливо податкову таємницю. Лише з ухваленням Податкового кодексу України та внесенням змін і доповнень до Закону України «Про інформацію» такий вид інформації було законодавчо закріплено в переліку інформації за змістом.

Згідно зі ст. 16 Закону України «Про інформацію» податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, які створені чи отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності та є необхідними для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України [6]. Ідентичне визначення міститься в Податковому кодексі України.

Що стосується з'ясування поняття «податкова таємниця», то нині воно відсутнє в законодавстві України. Варто зауважити, що, попри широку вживаність у вітчизняному законодавстві поняття «таємниця» та наявність значного кола таємниць, інститут таємниць в українському законодавстві визначається недостатньо. Лише деякі види правового режиму окремих видів таємниць названо на рівні окремого нормативно-правового акта.

Адекватний захист таємної інформації ускладнюється досить дискусійним визначенням поняття «таємна інформація», що міститься в ст. 21 Закону України «Про інформацію»: «Таємна інформація – інформація, розголошення якої може завдати шкоди особі, суспільству й державі. Таємною визнається інформація, яка містить державну, професійну, банківську таємницю, таємницю слідства та іншу передбачену законом таємницю» [6].

Відтак у вітчизняному законодавстві відсутній чіткий перелік таємної інформації. Однією з вимог, що висувається до такої інформації, є можливість завдання шкоди особі, суспільству й державі в разі її розголошення. Проте чи не завдає шкоди особі, суспільству та державі розголошення інших видів інформації з обмеженим доступом? Звичайно, що завдає. Саме тому поняття, зміст, види, особливості правового режиму таємної інформації потребують більш чіткого законодавчого врегулювання.

Незважаючи на відсутність законодавчої дефініції поняття «податкова таємниця», це питання є недостатньо дослідженим у вітчизняній юридичній доктрині.

Аналіз наукових розвідок фахівців податкового права в цій сфері дозволяє виокремити два основні підходи щодо визначення поняття «податкова таємниця». Згідно з першим підходом (вузьким) податкову таємницю складають винятково конфіденційна інформація про платника податків (його дотримуються Н. Нелюбина, А. Перов, А. Толкушкін, Т. Рекуненко [7–13]). Відповідно до другого (широкого) підходу до податкової таємниці належить будь-яка податкова інформація з обмеженим доступом (так вважають О. Мандзюк, А. Торшин [14; 15]).



Однак визначення поняття «конфіденційна інформація» має деякі відмінності. У п. 2 ст. 21 Закону України «Про інформацію» проголошено: «Конфіденційною є інформація про фізичну особу, а також інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень. Конфіденційна інформація може поширюватися за бажанням (згодою) відповідної особи у визначеному нею порядку відповідно до передбачених нею умов, а також в інших випадках, визначених законом» [6].

У ст. 7 Закону України «Про доступ до публічної інформації» конфіденційна інформація визначається як інформація, доступ до якої обмежується фізичною чи юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень, та яка може поширюватись у визначеному ними порядку за їхнім бажанням відповідно до передбачених ними умов [16].

Отже, у наведеному нормативно-правовому акті не закріплено, що конфіденційна інформація може поширюватись не лише у визначеному порядку відповідно до передбачених фізичною чи юридичною особою умов, а й у тих випадках, що визначаються законом.

Спочатку такі обмеження було проголошено в ст. 32 Конституції України: «Не допускається збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди, крім випадків, визначених законом, і лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини» [17] (виділено нами. – Є. З.).

Нині зазначеним нормам Конституції України кореспондують норми інших важливих нормативно-правових актів: ч. 2 ст. 21 Закону України «Про інформацію» [6], ч. 2 ст. 7 Закону України «Про доступ до публічної інформації» [16], ч. 1 ст. 302 Цивільного кодексу України [18], ч. 2 ст. 14 Закону України «Про захист персональних даних» [19].

Однак виникає питання: що вважають інтересами національної безпеки, що є економічним добробутом? Дефініція поняття «національна безпека» знайшла відображення в концептуальному нормативно-правовому акті, що визначає основні засади державної політики, спрямованої на захист національних інтересів і гарантування в Україні безпеки особи, суспільства й держави від зовнішніх і внутрішніх загроз в усіх сферах життєдіяльності, – Законі України «Про основи національної безпеки України»: «Національна безпека – це захищеність життєво важливих інтересів людини й громадянина, суспільства та держави, за якої забезпечуються сталий розвиток суспільства, своєчасне виявлення, запобігання й нейтралізація реальних і потенційних загроз національним інтересам у сферах правоохоронної діяльності, боротьби з корупцією, прикордонної діяльності та оборони, міграційної політики, охорони здоров'я, освіти й науки, науково-технічної та інноваційної політики, культурного розвитку населення, забезпечення свободи слова й інформаційної безпеки, соціальної політики та пенсійного забезпечення, житлово-комунального господарства, ринку фінансових послуг, захисту прав власності, фондових ринків та обігу цінних паперів, податково-бюджетної й митної політики, торгівлі та підприємницької діяльності, ринку банківських послуг, інвестиційної політики, ревізійної діяльності, монетарної й валютної політики, захисту інформації, ліцензування, промисловості та сільського господарства, транспорту та зв'язку, інформаційних технологій, енергетики й енергозбереження, функціонування природних монополій, використання надр, земельних і водних ресурсів, корисних копалин, захисту екології й навколишнього природного середовища та інших сферах державного управління при виникненні негативних тенденцій до створення потенційних або реальних загроз національним інтересам» [20]. Натомість поняття «інтереси національної безпеки» в жодному з нормативно-правових актів не закріплюється. У Законі України «Про основи національної безпеки України» застосовується інша термінологія: «національні інтереси», «пріоритети національних інтересів» тощо. Логіко-семантичний аналіз дефініції «національна безпека» дозволяє констатувати, що ним охоплюється занадто широке коло суспільних відносин. Саме «гумовий» характер цього поняття дає змогу стверджувати про необхідність конкретизації, які саме випадки обмеження конфіденційної інформації є законними.

Ще складнішою є ситуація з іншими поняттями, такими як «економічний добробут» чи «права людини» (здавалося б, зрозумілому навіть на інтуїтивній рівні). Однак жодне з



них нині не визначається у вітчизняному законодавстві. Відповідно, серед науковців точиться широкомасштабна дискусія щодо цієї проблеми.

Цікаво, що Конституційний Суд України здійснював офіційне тлумачення положень ч. ч. 1, 2 ст. 32, ч. ч. 2, 3 ст. 34 Конституції України в справі за конституційним поданням Жашківської районної ради Черкаської області. Однак предметом розгляду стали винятково такі питання: що слід розуміти під інформацією про особисте й сімейне життя? Зокрема, чи належить така інформація до конфіденційної інформації про особу та чи є збирання, зберігання, використання й поширення інформації про особу втручанням в її особисте та сімейне життя?

Наведені норми Конституції України ґрунтувались на низці міжнародно-правових актів у цій сфері. Проте в ст. 8 Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод визначено дещо інший перелік підстав порушення конфіденційної інформації. Так, органи державної влади не можуть втручатись у здійснення права на повагу до приватного й сімейного життя, «за винятком випадків, коли втручання здійснюється згідно із законом і є необхідним у демократичному суспільстві в інтересах національної та громадської безпеки чи економічного добробуту країни, для запобігання зворушенням чи злочинам, для захисту здоров'я чи моралі або для захисту прав і свобод інших осіб» [21].

Отже, така прогалина у вітчизняному праві негативно впливає на рівень правозастосування, даючи органам державної влади можливість порушувати ці права, аргументуючи інтересами національної безпеки, економічного добробуту й прав людини.

Науковий підхід, згідно з яким податковою таємницею вважаються конфіденційні відомості про платника податків, має також інші недоліки. Адже не вся інформація про платника податків має конфіденційний характер і, відповідно, обмежений доступ. Наприклад, певна інформація про платника податків, який є підприємцем, попри її конфіденційність, є загальнодоступною як у зв'язку з необхідністю функціонування, так і відповідно до чинного законодавства. Зокрема, більшість цих юридичних і фізичних осіб розкривають такі дані: повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами, код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер, реєстраційний номер облікової картки платника податків, серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомляють про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку в паспорті), місцезнаходження (місце проживання) платника податків тощо.

Більше того, згідно із ч. 2 ст. 7 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, забезпечує на своєму офіційному сайті безоплатний доступ до відомостей із Єдиного державного реєстру, де визначається значне коло відомостей конфіденційного характеру [22].

Широкий підхід щодо трактування податкової таємниці також має низку недоліків, адже службова податкова інформація має інший механізм отримання щодо податкової таємниці. Якщо податкову таємницю складають відомості, які надаються платником податків добровільно, то відомості про платника податків, зібрані в процесі оперативно-розшукової діяльності податкових органів, згідно із чинним законодавством мають належати до службової податкової інформації.

Висновки. Отже, нині дискусійними залишаються питання з'ясування переліку інформації, що складає безпосередньо той чи інший вид податкової інформації з обмеженим доступом, співвідношення податкової таємниці з іншими видами таємниць, а також зі службовою інформацією та державною таємницею. Захист інституту податкової таємниці ускладнюється відсутністю уніфікованого нормативно-правового визначення поняття «податкова таємниця», критеріїв її відмежування від інших видів інформації, а також порядку підготовки, обліку, зберігання й знищення документів, справ, видань і матеріалів, що містять податкову таємницю в податкових органах.



Задля вдосконалення правового режиму податкової таємниці варто ухвалити Інструкцію про порядок підготовки, обліку, зберігання та знищення документів, справ, видань і матеріалів, що містять податкову таємницю в податкових органах. У ній необхідно визначити таку інформацію:

- 1) поняття й зміст податкової таємниці;
- 2) обов'язки співробітників податкових органів у сфері забезпечення правового режиму податкової таємниці;
- 3) порядок розробки документів і матеріалів, що містять податкову таємницю;
- 4) порядок реєстрації документів і матеріалів, що містять податкову таємницю;
- 5) порядок приймання й передачі документів і матеріалів, що містять податкову таємницю;
- 6) порядок оформлення, адресування, пересилки та доставки таємної кореспонденції;
- 7) правила складання номенклатури справ і журналів обліку, групування виконаних таємних документів у справи;
- 8) правила використання документів і матеріалів, що містять податкову таємницю;
- 9) правила знищення документів і матеріалів, що містять податкову таємницю;
- 10) режим зберігання документів і матеріалів, що містять податкову таємницю;
- 11) особливості захисту інформації, що містить податкову таємницю, під час використання електронних засобів її обробки, передавання й зберігання та інших матеріальних носіїв інформації;
- 12) особливості захисту інформації, що містить податкову таємницю, у процесі фінансово-господарської діяльності;
- 13) підстави та зміст відповідальності за втрату документів і матеріалів, що містять податкову таємницю, а також за її розголошення.

Список використаних джерел:

1. Шепета О. Адміністративно-правові засади технічного захисту інформації : [монографія] / О. Шепета. – К. : ФОП О.С. Ліпкан, 2012. – 296 с.
2. Ліпкан В. Систематизація інформаційного законодавства України : [монографія] / [В. Ліпкан, В. Залізник] ; за заг. ред. В. Ліпкана. – К., 2012. – 304 с.
3. Ліпкан В. Консолідація інформаційного законодавства України : [монографія] / [В. Ліпкан, М. Дімчогло] ; за заг. ред. В. Ліпкана. – К. : ФОП О.С. Ліпкан, 2014. – 416 с.
4. Ліпкан В. Інкорпорація інформаційного законодавства України : [монографія] / [В. Ліпкан, К. Череповський] ; за заг. ред. В. Ліпкана. – К. : ФОП О.С. Ліпкан, 2014. – 408 с.
5. Ліпкан В. Правовий режим податкової інформації в Україні : [монографія] / [В. Ліпкан, О. Шепета, О. Мандзюк] ; за заг. ред. В. Ліпкана. – К. : ФОП О.С. Ліпкан, 2015. – 404 с.
6. Про інформацію : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.
7. Перов А. Налоги и налогообложение : [учеб. пособие] / А. Перов, А. Толкушкин. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт-Издат, 2005. – 720 с.
8. Толкушкин А. Энциклопедия российского и международного налогообложения / А. Толкушкин. – М. : Юристъ, 2003. – 910 с.
9. Грачева Е. Финансовое право: схемы и комментарии : [учеб. пособие] / Е. Грачева. – М. : Юриспруденция, 1999. – 320 с.
10. Нелюбина Н. Об'єкт податкової таємниці / Н. Нелюбина // Правова інформатика. – 2007. – № 1(13). – С. 85–89.
11. Рекуненко Т. Адміністративно-правові засади управління інформаційними ресурсами органів державної податкової служби України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Т. Рекуненко. – К., 2012. – 21 с.
12. Бабін І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України / І. Бабін // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2012. – Вип. 6182. – С. 98–101.



13. Костенко М. Правовые проблемы налоговой тайны : дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / М. Костенко. – М., 2002. – 146 с.
14. Торшин А. Правовой режим информации, составляющей налоговую тайну: дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / А. Торшин. – М., 2003. – 212 с.
15. Мандзюк О. Правовий режим податкової інформації в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. Мандзюк. – Запоріжжя, 2014. – 198 с.
16. Про доступ до публічної інформації : Закон України // Офіційний вісник України. – 2011. – № 10. – Ст. 446.
17. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
18. Цивільний кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.
19. Про захист персональних даних : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 34. – Ст. 481.
20. Про основи національної безпеки України : Закон України // Офіційний Вісник України. – 2003. – № 29. – Ст. 1433.
21. Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_UKR.pdf.
22. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України від 5 травня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31–32. – Ст. 263.

