

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ТАЄМНИЦІ ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ**

Досліджуються особливості правового регулювання податкової таємниці за законодавством України. Податкове законодавство зарубіжних країн по різному вирішує цю проблему. В деяких країнах взагалі відсутня податкова таємниця, в інших діє принцип податкової публічності, яким суттєво обмежується дія інституту податкової таємниці, а в деяких державах – навпаки, інститут податкової таємниці поширюється практично на всю податкову інформацію. В Україні режим податкової таємниці поширюється виключно на податкову інформацію з обмеженим доступом.

*Ключові слова:* податкова таємниця, податкова інформація, податкова інформація з обмеженим доступом.

**Постановка проблеми.** Діяльність податкових органів пов'язана зі збором інформації про платників податків, її зберіганням, перевіркою, аналізом та передачею іншим користувачам (у випадках, передбачених законодавством). Закон України “Про інформацію” виділяє зазначену інформацію в окремий вид – податкову інформацію та визначає її як сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності та необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України. Також передбачається, що правовий режим податкової інформації визначається Податковим кодексом України та іншими законами [3, ст. 16]. Статтею 74 Податкового кодексу України встановлюється, що податкова інформація може зберігатися й опрацьовуватися в інформаційних базах органів державної податкової служби або безпосередньо посадовими (службовими) особами органів державної податкової служби. Досить часто така інформація має важливий для платника податків характер і її поширення без його згоди може завдати платникові податків значної шкоди. Однак Податковим кодексом України на відміну від, наприклад, Податкового кодексу Російської Федерації чи Податкового кодексу Республіки Казахстан детально не врегульовано режим доступу до такої інформації третіх осіб. У зв'язку з цим набуває актуальності проблема захисту такої інформації.

В актуальності дослідження переконує також **ступінь наукової розробки проблеми.** Питання, пов'язані з інститутом податкової таємниці, його реалізацією в Україні, залишаються малодослідженими. Більшість учених намагається, як правило, уникати розгляду зазначеної проблеми. Пов'язано це з недостатнім урегулюванням цього питання в самому податковому законодавстві України. Спеціально присвяченого до-

слідження інституту податкової таємниці, його реалізації в Україні немає. Можна виділити лише кілька наукових статей, у яких розкриваються окремі аспекти даної проблеми. Значно ліпша ситуація в російській науці фінансового права. Інститут податкової таємниці отримав пряме законодавче закріплення в Податковому кодексі Російської Федерації, що також сприяло активізації досліджень. Серед яких варто виділити праці М.Ю. Костенко, І.І. Кучерова й А.В. Торшина, А.В. Воронової та інших учених.

**Метою дослідження** є прагнення на основі врахування досягнень фінансово-правової науки, узагальнення правотворчої та правозастосовчої практики, аналізу вітчизняних і зарубіжних праць дослідити суть та природу інституту податкової таємниці, показати ступінь його реалізації в податковому законодавстві України.

**Виклад основного матеріалу.** В науковій літературі та податковій практиці узвичаїлось використання поняття “податкова таємниця”. Незважаючи на те, що даний термін у податковому законодавстві України невизначений, це не виключає існування такого явища і його правового регулювання. На думку окремих учених, податкову таємницю становлять будь-які отримані податковим органом (посадовими особами) відомості про платника податків [7, с. 85-89.]. Однак зазначена позиція не в повній мірі відповідає конституційному праву на інформацію, яке передбачає можливість вільного одержання, використання, поширення, зберігання та захисту інформації, необхідної для реалізації своїх прав, свобод і законних інтересів. Здійснення цього права згідно зі статтею 34 Конституції України може бути обмежене законом в інтересах національної безпеки, територіальної цілісності або громадського порядку з метою запобігання заворушенням чи злочинам, для охорони здоров'я населення, для захисту репутації або прав інших людей, для запобігання розголошенню інформа-

ції, одержаної конфіденційно, або для підтримання авторитету і неупередженості правосуддя. Крім того, стаття 21 Податкового кодексу України покладає на посадових осіб контролюючих органів наступні обов'язки: не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладені на контролюючі органи; надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкриту податкову інформацію в порядку встановленому законом.

За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом.

Отже, податкова інформація фактично поділяється на два види – податкову інформацію з обмеженим доступом та відкриту податкову інформацію.

Оскільки органи державної податкової служби є органами державної влади, то інформація, яка ними збирається та використовується є публічною інформацією, порядок доступу до якої регулюється Законом України “Про доступ до публічної інформації”. Відповідно до статті 1 цього закону публічна інформація є відкритою, крім випадків встановлених законом. Інформацією з обмеженим доступом є конфіденційна, таємна та службова інформація. 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 поширюватись за бажанням (згодою) відповідальної особи у визначеному нею порядку відповідно до передбачених нею умов, а також в інших випадках визначених законом. Як виняток із зазначеного, не належать до інформації з обмеженим доступом декларації про доходи осіб та членів їхніх сімей, які: 1) претендують на зайняття чи займають виборну посаду в органах влади; 2) обіймають посаду державного службовця, службовця органу місцевого самоврядування першої або другої категорії.

Таємною є інформація, доступ до якої обмежується відповідно до частини другої статті 6 Закону України “Про доступ до публічної інформації”, розголошення якої може завдати шкоди особі, суспільству і державі. Таємною визнається інформація, яка містить державну, професійну, банківську таємницю, таємницю слідства та іншу передбачену законом таємницю.

До службової належить інформація: 1) що міститься в документах суб'єктів владних повно-

важень, які становлять внутрівідомчу службову кореспонденцію, доповідні записки, рекомендації, якщо вони пов'язані з розробкою напряму діяльності установи або здійсненням контрольних, наглядових функцій органами державної влади, процесом прийняття рішень і передують публічному обговоренню та/або прийняттю рішень; 2) зібрана в процесі оперативно-розшукової, контррозвідувальної діяльності, у сфері оборони країни, яку не віднесено до державної таємниці.

Режим податкової таємниці поширюється лише на податкову інформацію з обмеженим доступом.

Основною відмінною ознакою інформації, яка складає податкову таємницю, є отримання її податковим органом при виконанні ним своїх повноважень. Тобто інформація про платника податків, отримана посадовою особою не у зв'язку із здійсненням своїх повноважень, не є податковою таємницею. У цьому випадку відсутні підстави віднесення інформації до податкової таємниці, оскільки будь-яка третя особа може тим же способом отримати дану інформацію про платника податків без будь-яких перешкод.

Отримання податковим органом інформації про платника податків здійснюється в рамках правовідносин, які виникають у силу Податкового кодексу України, мають публічно-правовий характер та засновані на владному підпорядкуванні однієї сторони іншій. У даних правовідносинах податковому органу, який діє від імені держави, належить владне повноваження вимагати необхідну інформацію, а платнику податків – обов'язок її надати. Недотримання платником податків такого обов'язку тягне застосування до нього заходів відповідальності встановлених главою 11 розділу II Податкового кодексу України. В той же час будь який із способів здійснення податкового контролю, перерахованих в статті 62 Податкового кодексу України, - ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби, перевірки та звірки, - передбачає отримання податковими органами різної інформації про платника податків, джерелом якої обов'язково є сам платник податків. Але будь-які відомості, отримані посадовими особами податкових органів в рамках реалізації повноважень по податковому контролю, повинні виступати об'єктом податкової таємниці.

Суттєвим недоліком Податкового кодексу України є відсутність систематизованого переліку податкової інформації, яка є інформацією з обмеженим доступом.

Аналіз національного законодавства України, яким забезпечується охорона та захист інформації показує, що режим податкової таємниці має поширюватись на інформацію, яка становить державну, службову, комерційну, банківську, нотаріальну, аудиторську, адвокатську, страхування та інші визначені законодавством України таємниці.

Наприклад, стаття 420 Цивільного кодексу України та стаття 155 Господарського кодексу України передбачають існування такого виду як комерційна таємниця та відносять її до об'єктів інтелектуальної власності.

Комерційна таємниця – це секретна інформація, яка не є відомою або легкодоступною для осіб, які мають доступ до інформації, до якої вона належить, у зв'язку з цим становить комерційну цінність. На підставі цього вона вимагає збереження і секретності. Особа, яка володіє такою інформацією може поширити на неї режим комерційної таємниці. Інформація, щодо якої встановлено режим комерційної таємниці, повинна бути забезпечена відповідним рівнем обліку і схоронності, повинні бути застосовані методи технічної, електронної та іншої системи захисту інформації, повинен бути обмежений доступ до неї. Повинні бути розроблені інструкції щодо віднесення інформації до комерційної таємниці, а також порядок доступу до неї. У випадку недотримання даних умов буде неможливо притягнути особу, яка розголосила таку таємницю, до відповідальності. По відношенню до відомостей, які повинні представляти комерційну таємницю, повинен бути виданий наказ про встановлення такого режиму.

До комерційної таємниці може відноситися виробнича інформація, інформація яка має науково-технічну цінність, управлінська та фінансова інформація, а також інша інформація яка може бути використана для отримання вигоди.

Правова охорона комерційної таємниці здійснюється у кримінально-правовому, цивільно-правовому, адміністративно-правовому порядку.

У випадку розголошення інформації, на яку платником податків поширено режим комерційної таємниці, посадовими особами контролюючих органів, такі особи можуть бути притягнуті до кримінальної, майнової, адміністративної відповідальності.

Однак не на будь-яку інформацію може бути поширено режим комерційної таємниці. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України “Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці” від 9.08. 1993р.

№611, комерційну таємницю не становлять: установчі документи, документи, що дозволяють займатися підприємницькою чи господарською діяльністю та її окремими видами; інформація за всіма встановленими формами державної звітності; дані, необхідні для перевірки обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів; відомості про чисельність і склад працюючих, їхню заробітну плату в цілому та за професіями й посадами, а також наявність вільних робочих місць; документи про сплату податків і обов'язкових платежів; інформація про забруднення навколишнього природного середовища, недотримання безпечних умов праці, реалізацію продукції, що завдає шкоди здоров'ю, а також інші порушення законодавства України та розміри заподіяних при цьому збитків; документи про платоспроможність; відомості про участь посадових осіб підприємства в кооперативах, малих підприємствах, спілках, об'єднаннях та інших організаціях, які займаються підприємницькою діяльністю; відомості, що відповідно до чинного законодавства підлягають оголошенню.

Підприємства зобов'язані подавати перелічені відомості органам державної виконавчої влади, контролюючим і правоохоронним органам, іншим юридичним особам відповідно до чинного законодавства, за їх вимогою.

Така інформація є відкритою податковою інформацією, на неї не поширюється режим податкової таємниці.

**Висновки.** Зазначимо, що хоча інститут податкової таємниці є комплексним правовим інститутом і містить норми не тільки податкового, але й інформаційного, адміністративного, кримінального та інших галузей права, однак саме в Податковому кодексі України доцільно було б визначити чіткий перелік податкової інформації, яка є інформацією з обмеженим доступом і на яку поширюється режим податкової таємниці.

### Список літератури

1. Конституція України// Відомості Верховної Ради України. – 1996. - № 30. – ст. 141.
2. Закон України “Про доступ до публічної інформації”// Відомості Верховної Ради України. – 2011. - №32. – ст. 314.
3. Закон України “Про інформацію”// Офіційний вісник України. – 2011. - №10. – ст. 445.
4. Воронова А.В. Понятіе налоговой тайны// Налоговая политика и практика. – 2009. - №9. – С. 44-50.

5. Костенко М.Ю. Налоговая тайна: Научно-практическое пособие. – М.: БЕК, 2003. – 160 с.

6. Кучеров И.И., Торшин А.В. Налоговая тайна: правовой режим защиты информации. – М.: Центр ЮрИнфор, 2003. – 329с.

7. Нелюбина Н. Об'єкт податкової таємниці// Правова інформатика. – 2007. - №1 (13). – С. 85-89.

8. Стеценко-Сургучова І.С. Організаційно-правові засади інформаційно-аналітичної роботи в органах державної податкової служби України. – Дис. ... канд. юрид. наук. – Ірпінь, 2008. – 181с.

*Стаття надійшла до редколегії 27 лютого 2012 року.*

*Рекомендована до опублікування у "Віснику" відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.*

*І.І. Бабін*

## LEGAL ADJUSTING OF TAX SECRET BY THE LEGISLATION OF UKRAINE

### Summary

In this article an author probes the features of the legal adjusting of tax secret by the legislation of Ukraine. The tax legislation of foreign countries regulates this problem variously. In some countries a tax secret absents in general, in other – operates the principle of tax publicness, which the sphere of action of institute of tax secret is substantially limited, and in some countries – vice versa, the institute of tax secret spreads practically on all tax information. In Ukraine, the mode of tax secret spreads exceptionally on information with the limited access.

*И.И. Бабин*

## ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ ТАЙНЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ УКРАИНЫ

### Аннотация

Исследуются особенности правового регулирования налоговой тайны законодательством Украины. Налоговое законодательство зарубежных стран по-разному регулирует эту проблему. В некоторых странах налоговая тайна отсутствует вообще, в других действует принцип налоговой публичности, которым существенно ограничивается сфера действия института налоговой тайны, а в некоторых странах – наоборот, институт налоговой тайны распространяется практически на всю налоговую информацию. В Украине режим налоговой тайны распространяется исключительно на информацию с ограниченным доступом.