

ПОДАТКОВА ТАЄМНИЦЯ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Мандзюк О.А., здобувач

Запорізького національного університету

Здійснено аналіз стану вітчизняного нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці; досліджено особливості правового режиму податкової таємниці; визначено поняття «податкова таємниця» та запропоновано шляхи удосконалення правового режиму податкової таємниці.

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

Мандзюк О.А. НАЛОГОВАЯ ТАЙНА: СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ / Запорожский национальный университет, Украина
Осуществлен анализ отечественного нормативно-правового регулирования общественных отношений в сфере налоговой тайны; исследованы особенности правового режима налоговой тайны, определено понятие «налоговая тайна» и предложены пути совершенствования правового режима налоговой тайны.

Ключевые слова: налоговая информация, налоговая информация с ограниченным доступом, налоговая тайна, служебная налоговая информация.

Mandzyuk O.A. TAX SECRET: STATUS AND PROSPECTS REGULATORY / Zaporizhzhya national university, Ukraine

The analysis of the state of the domestic legal regulation of social relations in the field of tax secrecy, the peculiarities of the legal regime of tax secrecy; definitions of "tax secret" and suggested ways to improve the legal regime of tax secrecy. The author concludes that tax secrecy - a collection of information and data that have become known to the tax authorities in the course of their current activities and necessary for the implementation of their tasks and functions in the manner prescribed by the Tax Code of Ukraine, to which access is limited to under the legislation of Ukraine in connection with special value for their owners or bona fide users.

The purpose of writing this research paper is to outline the state of the legal regulation of social relations in the field of tax secrecy in Ukraine and making specific suggestions for improvement. The adoption of the Law of Ukraine "On Access to Public Information" played a crucial role in the legal regulation of classified information, since it was first classified, given appropriate definitions and more. However, this legal act contains only the definition of "secret information" that is sufficiently vague and discussion.

Currently, the tax authorities have a fairly wide range of powers to obtain from the owners or managers of information that has the status of classified information. At the same time talk about the existence of adequate mechanisms to protect such information possible. Generally Institute of mystery, despite the fact that there is a new legal phenomenon in legal doctrine is emerging and unexplored. Only certain kinds of secrets (state secret bank secrecy, etc) has the appropriate legislative confirmation.

Even a superficial analysis of this definition allows to conclude its vagueness and abstraction, as suitable to any controlling authority that exists in Ukraine. Only the binding of "procedure established by the Tax Code of Ukraine" suggests to identify "a collection of information and data made or received by the subjects of information relations in the current activities and necessary for fulfillment of tasks of regulatory authorities and responsibilities" as a tax information. Thus, this definition does institute tax information too rubber. However, the tax authorities in their activities mostly take place with the information that has the status of classified information. As for the specific list of information and data that make up the tax information, the tax legislation of Ukraine it is missing, and therefore is a threat to information security of the person and society in general.

Key words: tax information, tax information undisclosed secret tax, service tax information.

Прийняття Закону України «Про доступ до публічної інформації» відіграло надзвичайно важливу роль у правовому регулюванні інформації з обмеженим доступом, оскільки вперше було її класифіковано, надано відповідні дефініції тощо. Водночас цей нормативно-правовий акт містить лише визначення поняття «таємна інформація», яке має достатньо розмитий та дискусійний характер.

Нині податкові органи мають досить широке коло повноважень щодо отримання від власників чи розпорядників інформації, яка має статус інформації з обмеженим доступом. Водночас говорити про наявність адекватних механізмів захисту такої інформації неможливо. Загалом інститут таємниць, незважаючи на те, що не є новим правовим феноменом у юридичній доктрині, є несформованим та малодослідженим. Лише окремі види таємниць (державна таємниця, банківська таємниця тощо) знайшли відповідне законодавче закріплення.

Отже, **актуальним** напрямом наукової діяльності є розкриття особливостей нормативно-правового регулювання податкової таємниці як інформації з обмеженим доступом у вітчизняному законодавстві.

Важливість та своєчасність розробки цієї теми підтверджується і рівнем її наукової розробленості. Серед вітчизняних та зарубіжних дослідників, які окреслювали окремі нормативно-правові аспекти податкової інформації можна відмітити: І. Бабіна, С. Дуканова, І. Кучерова, М. Костенко, К. Проскуру, О. Тімарцев, О. Шевчук, К. Юсупова тощо.

Не менш важливими є наукові розробки дослідників, присвячені окремим аспектам інформаційної безпеки України, а саме: В.Ю. Баскакова, В.Д. Гавловського, М.В. Гуцалюка, М.І. Дімчогло, В.А. Залізняка, Р.А. Калюжного, Б.А. Кормича, В.А. Ліпкана, О.В. Логінова, Ю.Є. Максименка, А.І. Марущака, П.Є. Матвієнко, А.В. Тунік, О.В. Стоєцького, В.С. Цимбалюк, Л.С. Харченко, К.П. Череповського, М.Я. Швець, Т.А. Шевцова, О.В. Шепета, О.В. Чуприни, В.І. Ярочкіна. Проте пропозиції щодо розв'язання проблемних питань не знайшли потрібної рефлексії.

Метою написання цієї наукової статті є окреслення стану нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці в Україні та внесення конкретних пропозицій щодо його вдосконалення.

Задля цього автором поставлені такі **завдання**:

- проаналізувати визначення поняття «податкова таємниця»;
- окреслити концептуальні засади правового режиму податкової таємниці в Україні;
- подати пропозиції щодо удосконалення правового режиму податкової таємниці в Україні.

У вітчизняному законодавстві відсутня легальна дефініція поняття «податкова таємниця». Хоча в Законі України «Про інформацію» та у Податковому кодексі України подається визначення поняття «податкова інформація» 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 [1; 2].

Навіть поверхневий аналіз цього визначення надає змогу зробити висновок про його розмитість та абстрактність, оскільки підходить до будь-якого контролюючого органу, що існує в Україні. Лише прив'язка про «порядок, встановлений Податковим кодексом України» дає підстави ідентифікувати «певну 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» як податкову інформацію. Отже, таке визначення робить інститут податкової інформації занадто «гумовим». Водночас, податкові органи здебільшого у своїй діяльності, мають справу з інформацією, що має статус інформації з обмеженим доступом. Щодо конкретного переліку відомостей та даних, що становлять собою податкову інформацію, то в податковому законодавстві України він відсутній, а тому становить собою загрозу інформаційній безпеці особі та суспільству загалом.

У наукових колах по-різному визначається система податкової інформації. Так, на думку Д.Г. Мулявки та А.О. Максюті, систему податкової інформації необхідно класифікувати так:

- загальна інформація;
- персональні дані;
- інформація з обмеженим доступом;
- службова інформація;
- податкова таємниця [3, 169].

Така диференціація податкової інформації викликає заперечення, оскільки персональні дані, службова інформація, податкова таємниця є інформацією з обмеженим доступом.

Більш конструктивною вбачається позиція І.І. Бабіна, який класифікує податкову інформацію за двома видами: відкрита податкова інформація та податкова інформація з обмеженим доступом [4, 99].

Саме податкову інформацію з обмеженим доступом слід поділяти вже на службову інформацію та податкову таємницю.

Така класифікація відповідає нормам Закону України «Про доступ до публічної інформації», де визначено, що інформацією з обмеженим доступом є: 1) конфіденційна інформація; 2) таємна інформація; 3) службова інформація.

В окремих статтях вищезазначеного Закону подається легальна дефініція конфіденційної та таємної інформації, а також деталізується законодавцем розуміння службової інформації. Так, *«конфіденційна інформація* визначається як інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень, та яка може поширюватися у визначеному ними порядку за їхнім бажанням, відповідно до передбачених ними умов» [5].

Беручи до уваги це визначення, відомості і дані, що створені або отримані податковими органами в процесі поточної діяльності та необхідні для реалізації покладених на них завдань і функцій, не можуть мати конфіденційний характер, оскільки законодавець визначив, що *конфіденційною інформацією* визначається інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень (підкреслено нами).

«Таємна ж інформація - це інформація, 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» [5].

До службової може належати така інформація: 1) що міститься в документах суб'єктів владних повноважень, які становлять внутрішньовідому 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» [5].

Отже, згідно з вітчизняним законодавством, податкова інформація з обмеженим доступом може мати лише статус службової чи таємної.

У ст.21 Закону України «Про інформацію» закріплено, що «порядок віднесення інформації до таємної або службової, а також порядок доступу до неї регулюються законами» [1]. Водночас, нині лише деякі види таємниць регламентовані законодавчо. На жаль, доступ до податкової таємниці, визначення такої таємниці, перелік відомостей, що становлять собою податкову таємницю, так законодавцем і не визначено.

Більше того, аналіз поняття «таємна інформація», що закріплено Законом України «Про доступ до публічної інформації», також ускладнює порядок надання певній інформації статусу таємної, адже єдиним критерієм віднесення інформації до таємної інформації є завдання шкоди особі, суспільству і державі. Натомість, власник конфіденційної інформації, який встановлює обмежений режим доступу чи не у зв'язку з тим, що, на його думку, при її розголошенні третім особам завдається шкода його інтересам? Своєю чергою, заподіяння шкоди інтересам окремої особи негативно впливає на правопорядок в країні, а отже, безпосередньо завдається шкода інтересам і держави, і суспільства.

Отже, недостатнє застосування такого критерію при класифікації інформації з обмеженим доступом як заподіяння шкоди певним інтересам, як зазначено у вище закріпленому нормативно-правовому акті.

Аналіз доктринальних джерел щодо класифікації інформації з обмеженим доступом дозволив зробити висновок, що дослідники цієї тематики пропонують різноманітні критерії її класифікації. Так, Л.Л. Фат'янов пропонує класифікацію за ступенем соціальної цінності окремого виду інформації з обмеженим доступом (залежно від передбачуваного збитку від поширення інформації) [6, 10]. За цим критерієм, найбільшого соціального значення набуває державна таємниця, оскільки вона має загальнодержавне, загальнонаціональне значення. Щодо усіх інших таємниць, то за цією ознакою вони мають другорядне значення, і їх розподіл має умовний, суб'єктивний характер. Отже, згідно з позицією Л.Л. Фат'янова, розрізняється

інформація з обмеженим доступом, що належить державі (державна таємниця), юридичним (банківська, комерційна таємниця і т. ін.) і фізичним особам (особиста, сімейна та ін.).

Серед інших критеріїв класифікації інформації з обмеженим доступом виділяють і способи її придбання. За цим критерієм розрізняють таємниці, отримані на підставі цивільно-правового договору та під час здійснення професійної діяльності [7, 75-77].

О.О. Кулініч вважає, що «слід класифікувати всю сукупність відомостей, що складають інформацію з обмеженим доступом, за складною підставою, що одночасно об'єднує декілька підстав, а саме: особливості суб'єктного складу, спосіб виникнення правового режиму, зміст (характер) відомостей, що складають інформацію з обмеженим доступом. З використанням даної підстави класифікації весь обсяг інформації з обмеженим доступом представлений складною системою різних видів інформації з обмеженим доступом, об'єднаних у дві великі групи: державна таємниця і конфіденційна інформація. При цьому конфіденційною інформацією визнається будь-яка інформація з обмеженим доступом, що не має ознак державної таємниці. Конфіденційна інформація, у свою чергу, представлена такими видами: таємниця приватного життя (у т.ч. особиста і сімейна таємниця), комерційна таємниця, професійна та службова таємниця» [7, 77].

Але здебільшого дослідники проблематики інформації з обмеженим доступом поділяють інформацію з обмеженим доступом на певні види таємниць без визначення критеріїв. Зокрема, О.В. Ботвінкін та В.П. Ворожко серед видів інформації з обмеженим доступом, що не є державною таємницею, виокремлюють такі види таємниць, як конфіденційна інформація про особу, адвокатська, банківська, військова, комерційна, лікарська, професійна, службова таємниці, а також таємниця голосування, кореспонденції, листування, наради суддів, нотаріальних дій, страхування, телефонних розмов, усиновлення, внесків (рахунків), заповіту, слідства, інформації у поштовому зв'язку, про стан здоров'я, псевдоніму тощо [8, 5].

А.І. Марущак зауважує, що інформація з обмеженим доступом, за своїм правовим режимом, поділяється на конфіденційну і таємну; до останньої, в свою чергу, відноситься державна, комерційна, службова, професійна, військова, банківська, адвокатська, лікарська таємниці, а також таємниця страхування, усиновлення, голосування, нотаріальних дій, листування, телефонних розмов, телеграфної та іншої кореспонденції [9, 23-25].

Отже, відсутність законодавчого закріплення критеріїв класифікації інформації з обмеженим доступом негативно впливає на правореалізацію в цій сфері, оскільки окрема інформація, що має обмежений режим доступу, за одним і тим же критерієм класифікації може належати до різних груп.

Наприклад, беручи за критерій сферу реалізації інформації з обмеженим доступом, податкова таємниця – це професійна таємниця, оскільки фахівці вищезазначеної діяльності мають забезпечувати режим конфіденційності інформації, яку вони отримали внаслідок необхідності реалізації своїх професійних завдань. Хоча податкова таємниця безпосередньо пов'язана, насамперед, із захистом особистих даних платника податків, а вже потім із виконанням певного роду діяльності щодо надання різноманітних послуг.

Аналіз доктринальних джерел щодо класифікації інформації з обмеженим доступом дозволив зробити висновок, здебільшого інформацію з обмеженим доступом класифікують на конфіденційну та таємну інформацію. Як ми зауважували раніше, такий розподіл також закріплений нормативно.

Водночас розуміння конфіденційної та таємної інформації науковцями та законодавцем має розбіжності. До останньої, на думку вчених, належить винятково державна таємниця. Щодо переліку конфіденційної інформації, то він доволі значний: комерційна, банківська, професійна та службова [10-14].

Згідно з вітчизняним законодавством, то до конфіденційної інформації належить інформація особистого характеру (персональних даних) та комерційна інформація. Інформація, яка містить державну, професійну, банківську таємницю, таємницю слідства та іншу, передбачену законом, таємницю визнається таємною.

Загалом термін «таємниця» є доволі часто вживаним у нормативно-правових актах України. Крім зазначених вище таємниць, у вітчизняній правовій базі законодавець говорить і про медичну, військову, комерційну, адвокатську таємницю, а також таємницю нарадчої кімнати, страхування, вчинюваних нотаріальних дій, усиновлення, листування, телефонних розмов, телеграфної та іншої кореспонденції тощо.

Однак не кожен з цих видів інформації можна віднести до категорії таємної, оскільки, за умов бажання власника цієї інформації, вона може бути розголошена. Тобто, обмеження доступу виникає з моменту прийняття власником рішення про це, що ідентифікує таку інформацію як конфіденційну.

Отже, як вірно зауважують В.А. Ліпкан та В.А. Баскаков: «Це доводить, що термін «таємниця» не є визначальним при віднесенні певної інформації до такого виду інформації з обмеженим доступом як таємна інформація» [15, 230].

Щодо переліку інформації, яка належить до податкової таємниці, а також визначення поняття «податкова таємниця», то, зважаючи на відсутність законодавчого визначення цього поняття, воно є доволі дискусійним та часто діаметрально протилежним у наукових джерелах.

Так, на думку Н. Нелюбини, податкову таємницю становлять будь-які отримані податковим органом (посадовими особами) відомості про платника податків [16, 86].

Вважаємо, що таке визначення занадто обмежує зміст поняття «податкова таємниця» та не дає можливості розмежувати податкову таємницю з персональними даними платників податків як інформації з обмеженим доступом.

Аналіз чинного податкового законодавства дає підстави зробити висновок, що податкова таємниця належить до такого виду інформації з обмеженим доступом, як таємна інформація (різновид професійної таємниці).

Згідно зі ст.17 Податкового кодексу України, платник податків має право на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами [2].

Отже, податкова таємниця – це сукупність відомостей і даних, що стали відомі податковим органам у процесі їх поточної діяльності та необхідні для реалізації покладених на них завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України, **доступ до яких обмежено ними, відповідно до законодавства України, у зв'язку з особливою цінністю для їх власників чи сумлінних користувачів.**

Виходячи з цього, вважаємо нагально необхідним законодавчо закріпити вичерпний перелік видів інформації, що становить «іншу передбачену законом таємницю», або перелік засад віднесення інформації до категорії таємної. До того ж, з метою уникнення зловживань з боку податкових органів, вбачається за необхідне чітко визначити перелік інформації, що становить собою податкову інформацію (таємницю).

ЛІТЕРАТУРА

1. Про інформацію : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.
2. Податковий кодекс : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16. – Ст. 112
3. Мулявка Д.Г. Інформаційна безпека у податковій сфері / Д.Г. Мулявка, А.О. Максютя // Юридичний вісник Причорномор'я. – 2011. – № 2 (2). – С. 166-172.
4. Бабін І.І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України / І.І. Бабін // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2012. – Вип. 6182. – С. 98-101
5. Про доступ до публічної інформації : Закон України // Офіційний вісник України. – 2011. – № 10. – Ст. 446.

6. Фатьянов А.А. Тайна как социальное и правовое явление. Ее виды / А.А. Фатьянов // Государство и право. – 1998. – № 6. – С. 5-14.
7. Кулініч О.О. Інформація з обмеженим доступом як об'єкт цивільних відносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / Ольга Олексіївна Кулініч. – Одеса, 2006. – 200 с.
8. Ботвінкін О.В. Інформація з обмеженим доступом, що не є державною таємницею, в законодавстві України : [аналіт. огляд] / О.В. Ботвінкін, В.П. Ворожко. – К. : Вид-во НА СБ України, 2006. – 96 с.
9. Марущак А.І. Правові основи захисту інформації з обмеженим доступом : [курс лекцій] / А.І. Марущак. – К. : КНТ, 2007. – 208 с.
10. Алексенцев А.И. О составе защищаемой информации / А.И. Алексенцев // Безопасность информационных технологий. – 1999. – № 2. – С. 4-9.
11. Лопатин В.Н. Правовая охрана и защита коммерческой тайны / В.Н. Лопатин // Законодательство. – 1998. – № 11. – С. 14-21.
12. Лопатин В.Н. Концепция развития законодательства в сфере обеспечения информационной безопасности Российской Федерации (проект) / В.Н. Лопатин. – М. : Наука, 1998. – 255 с.
13. Гражданское право : в 2 т. Том 1 : учебник [для студ. высш. учеб. завед. / отв. ред. проф. Е.А. Суханов (2-е изд., перераб. и доп.)]. – М. : БЕК, 1998. – 816 с.
14. Андрощук А. Секретна інформація як об'єкт правової охорони / А. Андрощук // Інтелектуальна власність. – 1999. – № 3-4. – С. 27-32.
15. Ліпкан В.А. Адміністративно-правовий режим інформації з обмеженим доступом в Україні : [монографія] / В.А. Ліпкан, В.Ю. Баскаков; за заг. ред. В.А. Ліпкана. – К. : ФОП О. С. Ліпкан, 2013. – 344 с.
16. Нелюбина Н. Объект податкової таємниці / Н. Нелюбина // Правова інформатика. – 2007. – № 1 (13). – С. 85-89

УДК 354.89:361.7

ПРОГАЛИНИ ТА КОЛІЗІЇ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Марченко О.В., здобувач

Національна академія внутрішніх справ

В поданій науковій статті розкрито зміст нормативно-правових актів, якими урегульовано сферу благодійної діяльності в Україні. На підставі здійсненого аналізу визначено правові прогалини та колізії чинного законодавства щодо регулювання відповідної сфери.

Ключові слова: благодійник, благодійна діяльність, благодійництво, благодійна організація.

Марченко О.В. ПРОБЕЛЫ И КОЛЛИЗИИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БЛАГОТВОРИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УКРАИНЕ / Национальная академия внутренних дел, Украина

В данной научной статье раскрыто содержание нормативно-правовых актов, которыми урегулирована сфера благотворительной деятельности в Украине. На основании проведенного анализа определены правовые пробелы и коллизии действующего законодательства по регулированию соответствующей сферы.

Ключевые слова: благотворитель, благотворительная деятельность, благотворительность, благотворительная организация.

Marchenko O.V. GAPS AND IMPACTS OF REGULATION PHILANTHROPY IN UKRAINE / National academy of internal affairs, Ukraine