

## ФИНАНСОВОЕ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 347.7

### ПОДАТКОВА ТАЄМНИЦЯ В СИСТЕМІ ПОДАТКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ: КЛАСИФІКАЦІЙНИЙ ПІДХІД

Євген ЗБІНСЬКИЙ,

здобувач

Запорізького національного університету

#### SUMMARY

Studied national legislation and legal doctrine regarding the classification of information. Singled out the basic criteria for the distribution of information. Defined scientific approaches and author's position regarding the classification of information and tax information system. Outlines the secret place of the tax system to tax information.

**Key words:** tax information, tax secrets, information, classification information, classified information, open information.

#### АНОТАЦІЯ

Досліджено вітчизняне законодавство та юридичну доктрину щодо класифікації інформації. Виокремлено основні критерії поділу інформації. Визначено наукові підходи та авторську позицію щодо класифікації інформації й системи податкової інформації. Окреслено місце податкової таємниці в системі податкової інформації.

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

**Постановка проблеми.** Інститут податкової таємниці є новим і недостатньо дослідженим фахівцями податкового права. Незважаючи те, що до податкових органів постійно направляється інформація, необхідна для моніторингу за правильністю, своєчасністю й повнотою виплати платником податків, досі місце такої інформації в системі податкової інформації є неузгодженим. Більше того, дослідниками порушеної проблематики часто ототожнюються відомості, що становлять податкову інформацію, та відомості, що складають податкову таємницю. Зазначене й обумовило актуальність написання статті.

**Стан дослідження.** Серед вітчизняних і зарубіжних учених, які окреслювали окремі нормативно-правові аспекти податкової інформації, можна відмітити таких, як І. Бабін, С. Дуканов, І. Кучеров, М. Костенко, О. Мандзюк, К. Проскура, О. Тімарцев, О. Шевчук, К. Юсупов та інші.

Не менш вагомими під час розкриття окресленої теми є праці фахівців з інформаційної безпеки України, таких як В. Баскаков, В. Гавловський, М. Гуцалюк, М. Дімчогло, В. Залізник, В. Кір'ян, Б. Кормич, В. Ліпкан, О. Логінов, Ю. Максименко, О. Мандзюк, А. Марущак, П. Матвієнко, В. Політило, Л. Рудник, Я. Собків, І. Сопілко, О. Стоєцький, А. Тунік, К. Татарникова, В. Цимбалюк, К. Череповський, М. Швець, Т. Шевцова, О. Шепета, О. Чуприна, В. Ярочкін.

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

**Метою статті** є визначення місця податкової таємниці в системі податкової інформації.

Задля її досягнення необхідно виконати такі завдання:

- проаналізувати вітчизняне законодавство, що визначає види інформації;
- виокремити основні критерії розподілу інформації;

– визначити наукові підходи та авторську позицію щодо класифікації інформації й місця податкової таємниці в ній.

**Виклад основного матеріалу.** Незважаючи на важливість визначення правового режиму податкової таємниці, у чинному Податковому кодексі України це питання визначається хаотично в багатьох главах, а саме:

1) Главі 2 «Податкова звітність», у якій окреслюються принципи, механізм і суб'єкти складання, подання, внесення змін до податкової звітності, а також концептуальні засади подання відомостей про суми визначених доходів платників податків – фізичних осіб;

2) Главі 3 «Податкові консультації», у якій визначається порядок надання контролюючими органами податкових консультацій за зверненнями платників, а також наслідки застосування податкових консультацій;

3) Главі 4 «Визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів», у якій розкрито зміст визначення сум податкових і грошових зобов'язань, скасування та оскарження рішень контролюючих органів, строки сплати податкового зобов'язання, особливості порядку подання й відкликання податкового повідомлення-рішення та податкової вимоги;

4) Главі 5 «Податковий контроль», у якій міститься інформація про специфіку визначення податкового контролю, повноваження органів державної влади щодо його здійснення та способи здійснення податкового контролю;

5) Главі 7 «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів», у якій розкривається зміст комплексу заходів щодо збору, опрацювання й використання інформації, необхідної для виконання органами державної податкової служби покладених на них функцій і завдань;

6) Главі 8 «Перевірки», у якій міститься інформація про порядок надання платниками податків документів тощо.

Отже, щонайменше в шести главах Податкового кодексу України фрагментарно розглядається правовий режим податкової інформації в цілому та податкової таємниці зокрема. Не дивно, що аналіз правозастосовної практики податкових органів свідчить про неправильне тлумачення й застосування в низці випадків податковими органами положень Податкового кодексу України, які визначають принципи функціонування й захисту інформації, що становить податкову таємницю. Така ситуація негативно впливає на реалізацію інформаційних прав і свобод платників податків. З огляду на те, що в процесі проведення податкових перевірок чи контролю платники податків зобов'язані надавати фіскальним органам інформацію, що може містити відомості персонального характеру чи комерційну таємницю, неправомірне розголошення, використання або втрата податковими органами якої може завдати значної шкоди інтересам платників податків.

Труднощі адекватного правозастосування детермінують не лише відсутністю уніфікованого законодавчого впорядкування суспільних відносин у цій сфері, а й недостатньо науковою розробленістю окресленої проблематики серед фахівців податкового права.

Тривалий час питання податкової таємниці розглядалися винятково в контексті особливостей правового режиму відкритої інформації та інформації з обмеженим доступом. Інститут податкової таємниці є новим, відповідно, досі дискусійним. Нині відсутнє комплексне наукове дослідження, у якому чітко визначались би суб'єкти, об'єкти податкової таємниці, юридичний і фактичний зміст правовідносин у цій сфері, правовий статус осіб, які пов'язані з податковою таємницею, механізм відшкодування збитку за завдання шкоди інтересам платників податків тощо.

Більше того, кількість судових проваджень між платниками податків та податковими органами в цій сфері є незначною, що дає можливість стверджувати про недостатність закріплених вітчизняним законодавством механізмів правового захисту пересічних громадян або незвіру в справедливий та об'єктивний розгляд конфлікту щодо відшкодування шкоди за порушення інформаційних справ і свобод у податковій сфері.

Однією з причин такої ситуації є неуніфікованість системи класифікації інформації залежно від правового режиму.

Згідно із Законом України «Про інформацію» (у новій редакції) законодавцем запропоновано щонайменше два критерії для диференціації інформації: за змістом та за порядком доступу. Так, у ст. 10 Закону України «Про інформацію» було визначено деякі види інформації за змістом. При цьому такий перелік інформації не є вичерпним, що обумовлюється появою нових видів інформації, а також неможливістю визначити всі види інформації за змістом через їх плюралістичність.

Наприклад, незважаючи на відсутність у цьому переліку геологічної інформації, концептуальні засади її правового обігу унормовано Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про порядок розпорядження геологічною інформацією» від 21 червня 2004 р. [6].

Навіть у попередній редакції Закону України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 р. було визначено ще деякі види інформації: адміністративну, масову інформацію, інформацію про діяльність державних органів місцевого й регіонального самоврядування тощо [7].

Особливо актуальним залишається питання визначення правового режиму медичної, банківської та іншої інформації.

Ухвалення Закону України «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 р., у якому визначено порядок здійснення й забезпечення права кожного на доступ до інформації, що знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених цим законом, та інформації, що становить суспільний інтерес, також окреслює новий вид інформації – публічну інформацію. Однак у концептуальному нормативно-правовому акті, що регулює відносини щодо створення, збирання, отримання, зберігання, використання, поширення, охорони, захисту інформації, – Законі України «Про інформацію» – такий вид інформації не закріплюється.

Хоча в ст. ст. 20–21 виокремлюється інший критерій для класифікації інформації – доступ до інформації, згідно з яким за порядком доступу інформація поділяється на відкриту інформацію та інформацію з обмеженим доступом, яка у свою чергу диференціюється на конфіденційну, таємну та службову інформацію [7].

Проте чи можливо ототожнювати публічну інформацію з відкритою? Більше того, багато науковців виокремлюють також офіційну інформацію [8] як документовану інформацію, надану та/або створену в процесі діяльності органів державної влади й органів місцевого самоврядування посадовими чи службовими особами під час виконання поставлених перед ними завдань і функцій за рахунок державного бюджету, або як відомості, що створені, підписані, зареєстровані та мають порядкові номери, створюються особами, які мають офіційний статус, розповсюджуються органами державної влади й місцевого самоврядування, судовими органами та суспільними об'єднаннями для виконання їхніх функцій [9, с. 12].

Отже, у чинному вітчизняному інформаційному законодавстві досить неузгодженими є питання системи інформації, критеріїв її диференціації, визначення особливостей правового режиму окремих видів інформації, у тому числі й податкової таємниці.

Незважаючи на відсутність у зазначеному переліку інформації за змістом, податкова таємниця має своєрідний правовий режим циркулювання й захисту, а також посідає особливе місце в системі інформації з обмеженим доступом.

Аналіз наукових позицій у цій сфері також не дозволяє однозначно з'ясувати місце податкової таємниці в системі інформації з обмеженим доступом. Адже класифікація такої інформації, як і визначення цього поняття, має занадто дискусійний характер.

Так, Л. Кураков та С. Смірнов класифікують інформацію за її доступністю на чотири класи: 1) загальнодоступну інформацію; 2) інформацію, доступ до якої не може бути обмежено; 3) інформацію з обмеженим доступом; 4) інформацію, що не підлягає поширенню [10, с. 7]. Однак виникає питання, чим відрізняється інформація з обмеженим доступом від інформації, яка не підлягає поширенню, адже обидва види мають правовий режим, що ґрунтується на однакових принципах і має одну мету. Дещо сумнівим вважаємо також виокремлення інформації, доступ до якої не може бути обмеженим, поряд із загальнодоступною інформацією, адже якщо доступ до інформації не може бути обмежено, то інформація є публічною, загальнодоступною.

Більш розповсюджений підхід щодо розмежування інформації за доступом представлений науковою позицією В. Копилова, який пропонує вирізняти відкрити інформацію, що вільно розповсюджується в інформаційній сфері, та інформацію обмеженого доступу, розповсюдження якої

можливе лише на умовах конфіденційності чи таємності [11, с. 35–36].

Не погоджується із зазначеною думкою Б. Кормич, аргументуючи це таким чином: «Схема «відкритої та закритої інформації» не може до кінця розкрити особливості існуючих її винятків та обмежень. Так, наприклад, подібна схема не робить різниці між інформацією, яка містить державну таємницю й доступ до якої може бути надано лише обмеженому колу осіб, та інформацією, яку може бути передано будь-яким зацікавленим особам за відповідну винагороду (ті ж ноу-хау). Причому це може бути як передача копії цієї інформації, так і повна передача всіх прав на подібну інформацію» [12, с. 274]. Натомість науковець стверджує: «Два правові методи регулювання створюють три можливі види правового обігу інформації: відкритий, що регулюється винятково цивільно-правовими нормами, закритий, що регулюється адміністративно-правовими нормами, та обмежений, до якого застосовуються обидва види правового регулювання. До них також долучається вільний обіг інформації, який правом не врегульовується взагалі» [12, с. 337].

Аналіз спеціальних наукових розвідок, присвячених класифікації податкової інформації за режимом доступу, дозволяє виокремити низку наукових підходів.

О. Долгий виокремлює відкриту податкову інформацію та податкову інформацію з обмеженим доступом, стверджуючи при цьому: «У системі ДПС до відкритої податкової інформації належить офіційна інформація, що може поширюватись через засоби масової інформації або іншим шляхом, власниками якої є платники податків чи органи державної податкової служби. Відкритою може бути лише та податкова інформація, яка одержана в установленому законодавством України порядку та не належить до податкової інформації з обмеженим доступом, а також інформація про платників податків, на поширення якої такі платники надали дозвіл. <...> До податкової інформації з обмеженим доступом належить податкова інформація, яка становить державну таємницю, та конфіденційна податкова інформація. <...> Конфіденційна податкова інформація – це інформація обмеженого доступу, яка перебуває у володінні, користуванні чи розпорядженні органів ДПС, крім інформації, що становить державну таємницю» [13, с. 77]. Такої ж позиції дотримується І. Бабін, який поділяє податкову інформацію на два види: відкриту податкову інформацію та податкову інформацію з обмеженим доступом [14, с. 99].

Варто зауважити, що ця позиція відповідає законодавчо закріпленій класифікації інформації за таким критерієм, як доступ до інформації, відповідно до Закону України «Про інформацію» та Закону України «Про доступ до публічної інформації».

Схожій позиції дотримуються інші дослідники цієї проблематики, пропонуючи вирізнити в системі податкової інформації відкриту інформацію (до якої відносять загальну інформацію, що створюється в процесі діяльності, податкову інформацію, що надається й розповсюджується засобами масової інформації, офіційні документи) та інформацію з обмеженим доступом (яку складають персональні дані, службова інформація та податкова таємниця) [15, с. 95].

Запропоновані вченими визначення понять «відкрита податкова інформація» (уся агрегована або знеособлена інформація, крім тієї, що використовується для цілей внутрішнього контролю й відбору платників податків для аудиту [15, с. 74]) та «податкова інформація з обмеженим

доступом» (уся персоніфікована інформація, а також та, що є винятком у визначенні відкритої податкової інформації [15, с. 74]) також не дають можливості погодитись із запропонованою класифікацією.

Службова податкова інформація використовується «для цілей внутрішнього контролю та відбору платників податків для аудиту», а також може становити податкову інформацію з обмеженим доступом. Не меншу дискусію викликає визначення податкової інформації з обмеженим доступом як персоніфікованої інформації, оскільки податкові органи часто мають справу з іншими видами інформації з обмеженим доступом, зокрема й банківською таємницею, комерційною таємницею, медичною таємницею тощо.

Д. Мулявка та А. Максютя пропонують таку систему податкової інформації:

- загальна інформація;
- персональні дані;
- інформація з обмеженим доступом;
- службова інформація;
- податкова таємниця [16, с. 169].

Навіть поверхневий аналіз цієї позиції викликає більше запитань, ніж відповідей. Адже потребують уточнення питання, що являє собою загальна інформація, як співвідносяться службова інформація, персональні дані та податкова таємниця з інформацією з обмеженим доступом, чи належить банківська й комерційна таємниця до системи податкової інформації.

Більш конструктивною вважаємо позицію О. Мандзюка, який пропонує податкову інформацію класифікувати на відкриту податкову інформацію, податкову інформацію з обмеженим доступом, що охоплює таємну податкову інформацію (податкову таємницю), та службову податкову інформацію [17–20].

**Висновки.** Отже, аналіз наукових позицій щодо визначення системи податкової інформації дозволяє виокремити щонайменше два основні підходи. Згідно з першим підходом система податкової інформації складається з відкритої податкової інформації та податкової інформації з обмеженим доступом (цей підхід підтримують І. Бабін, О. Долгий, О. Мандзюк тощо). Відповідно до другого підходу система податкової інформації охоплює відкриту податкову інформацію, податкову інформацію з обмеженим доступом та закриту податкову інформацію (таку позицію має Б. Кормич).

Найбільш поширеним у наукових колах є саме перший підхід, що ґрунтується на положеннях Закону України «Про інформацію» та Закону України «Про доступ до публічної інформації».

Незважаючи на це, серед науковців більш дискусійним залишається питання визначення 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. Саме розкриття цих проблемних питань є актуальним напрямом наукової діяльності, що потребує подальшого наукового осмислення.

#### Список використаної літератури:

1. 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.
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. Шепета О. Адміністративно-правові засади технічного захисту інформації : [монографія] / О. Шепета. – К. : ФОП О.С. Ліпкан, 2012. – 296 с.
6. Про затвердження Положення про порядок розпорядження геологічною інформацією : Постанова Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/423-95-%D0%BF>.
7. Про інформацію : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.
8. Погорілецька А. Нормативно-правове регулювання права громадян на офіційну інформацію в Україні / А. Погорілецька // Актуальні питання, проблеми та перспективи розвитку гуманітарного знання в сучасному інформаційному просторі: національний та інтернаціональний аспекти : зб. наук. праць / за заг. ред. А. Журби. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2011. – Ч. 4. – С. 104–108.
9. Информационное обеспечение государственного управления / [В. Никитов, Е. Орлов, А. Старовойтов, Г. Савин] ; под ред. Ю. Гуляева. – М. : Славянский диалог, 2000. – 415 с.
10. Кураков Л. Информация как объект правовой защиты / Л. Кураков, С. Смирнов. – М., 1998. – 240 с.
11. Копылов В. Информационное право : [учебник] / В. Копылов. – М. : Юрист, 2005. – 512 с.
12. Кормич Б. Інформаційна безпека: організаційно-правові основи : [навч. посібник] / Б. Кормич. – К. : Кондор, 2004. – 382 с.
13. Долгий О. Класифікація інформації: зв'язок із забезпеченням безпеки працівників державної податкової служби / О. Долгий // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 11. – С. 75–79.
14. Бабін І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України / І. Бабін // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2012. – Вип. 6182. – С. 98–101
15. Мулявка Д. Організація використання інформаційних ресурсів ДПС України у протидії податковим правопорушенням : [навч. посібник] / Д. Мулявка, О. Атаманчук, Т. Рекуненко. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2012. – 192 с.
16. Мулявка Д. Інформаційна безпека у податковій сфері / Д. Мулявка, А. Максютя // Юридичний вісник Причорномор'я. – 2011. – № 2(2). – С. 166–172.
17. Мандзюк О. Правовий режим податкової інформації в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. Мандзюк. – Запоріжжя, 2014. – 198 с.
18. Мандзюк О. Стан та перспективи розвитку правового режиму податкової інформації в Україні : [монографія] / О. Мандзюк. – К. : Дорадо-Друк, 2015. – 192 с.
19. Мандзюк О. Податкова таємниця: стан та перспективи нормативно-правового регулювання / О. Мандзюк // Вісник Запорізького національного університету. – 2013. – № 4. – С. 112–117.
20. Мандзюк О. Податкова інформація з обмеженим доступом: окремі аспекти / О. Мандзюк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2014. – № 24. – Т. 3. – С. 80–82.