

ПОНЯТТЯ ТА ОЗНАКИ ПОДАТКОВОЇ ТАЄМНИЦІ

THE CONCEPT AND SIGNS OF TAX SECRET

Проць І.М.,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративно-правових дисциплін
Львівського державного університету внутрішніх справ

У статті розглянуто категорію «податкова таємниця» та науково обґрунтовано її теоретичні положення. Виділено ознаки відомостей, які можуть бути віднесені до податкової таємниці, визначено причини, що становлять основу неправомірного використання податкової таємниці, окреслено низку термінологічних проблем. Наголошено на складі відомостей, які формують правовий режим таємниці.

Систематизовано наукові підходи до розуміння цього поняття, доцільності й правильності його використання в науковому обігу. Здійснено аналіз стану національного нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової інформації в контексті європейської інтеграції. Визначено понятійний апарат загальної ієрархії таємниць в українському законодавстві.

Досліджено особливості правового режиму податкової інформації в контексті податкової таємниці. Визначено поняття «податкова таємниця», теоретичні і практичні правові проблеми, які виникають в діяльності уповноважених органів щодо захисту таємниці у податкових правовідносинах, розроблено пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання інституту податкової таємниці. Вказано на недоліки правового регулювання податкової таємниці, відсутність регламентації процедури охорони інформації, наголошено на прогалинах механізму відповідальності за порушення правового режиму податкової таємниці.

Досліджено заходи, які необхідно здійснити для захисту інформації, яка становить податкову таємницю. Розглянуто стан та основні тенденції розвитку сучасної системи організаційно-правового захисту податкової таємниці в Україні. Розглянуто податкову таємницю як інститут податкового права та її розуміння як комплексної міжгалузевої правової категорії.

Запропоновано шляхи вдосконалення правового режиму податкової таємниці. Визначено норми фінансового законодавства, інших нормативних актів, які регламентують відносини, що виникають в процесі функціонування правового режиму таємниці в податкових правовідносинах, судову практику, доктринальні джерела фінансового (податкового) права, публікації вчених, присвячені дослідженню цієї проблематики.

Ключові слова: інформація, податкове право, податкова таємниця, відомості про платника, платник податків, податкові органи.

The article considers the category of "tax secrecy" and scientifically substantiates its theoretical provisions. The features of information that can be attributed to tax secrecy are identified, and the reasons that form the basis of the misuse of tax secrecy are identified, and a number of terminological problems are identified. Emphasis is placed on the composition of information that forms the legal regime of secrecy.

Scientific approaches to understanding this concept, expediency and correctness of use in scientific circulation are systematized. An analysis of the state of national legal regulation of public relations in the field of tax information in the context of European integration. The conceptual apparatus of the general hierarchy of secrets in the Ukrainian legislation is defined. The peculiarities of the legal regime of tax information in the context of tax secrecy are studied.

The concept of "tax secrecy", theoretical and practical legal problems arising in the activities of authorized bodies for the protection of secrecy in tax relations, developed proposals to improve the legal regulation of the institution of tax secrecy. The shortcomings of the legal regulation of tax secrecy, the lack of regulation of the procedure of information protection, the gaps in the mechanism of liability for violation of the legal regime of tax secrecy.

The measures that need to be taken to protect information that is a tax secret have been studied. The state and main tendencies of development of the modern system of organizational and legal protection of tax secrecy in Ukraine are considered. Tax secrecy as an institution of tax law and its understanding as a complex intersectoral legal category is considered.

Ways to improve the legal regime of tax secrecy are proposed. The norms of financial legislation, other normative acts regulating the relations arising in the process of functioning of the legal regime of secrecy in tax legal relations, court practice, doctrinal sources of financial (tax) law, publications of scientists devoted to research of the given problems are defined.

Key words: information, tax law, tax secrecy, information about the payer, taxpayer, tax authorities.

Постановка проблеми. Законодавче закріплення правового режиму податкової таємниці повинно стати значущою подією на шляху до вдосконалення правового регулювання у сфері захисту прав платників податків. Необхідно вказати на наявність недоліків у нормативному регулюванні інституту податкової таємниці. В науковій літературі виокремлюють такі недоліки правового регулювання: відсутність точного формулювання основних понять цього інституту; відсутність регламентації процедури охорони інформації; не опрацьовано механізм відповідальності за порушення правового режиму податкової таємниці, неправомірне розголошення, втрату носіїв відомостей, які становлять таємницю, або неправомірне використання відомостей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження нормативно-правового регулювання щодо одержання інформації органами державного управління в податковій сфері, стосовно загального цільового призначення – інформаційного забезпечення податкового адміністрування здійснювали українські і зарубіжні вчені. Серед робіт з тематики, яка досліджується, можна виокремити дослідження В.Б. Авер'янова, О.А. Банчука, О.В. Бойченка, С.Ф. Гуцу, В.І. Гурковського, А.М. Гуле-

міна, В.А. Комарова, Б.А. Кормича, М.П. Кучерявенка, Н.В. Паршиної, В.С. Цимбалюка, І.В. Март'янова, О.І. Остапенка, О.В. Синеокого та інших. Кожен з учених детально розглядав окремі проблеми, пов'язані з правовим режимом таємниці, зокрема податкової.

Метою статті є визначення засад правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування.

Виклад основного матеріалу. Сучасний етап розвитку національної економіки характеризується посиленням інтеграційних процесів, заснованих на наближенні України до якісно нового рівня соціально-економічного розвитку. Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами передбачає адаптацію українського податкового законодавства до вимог європейського економічного простору, що зумовлює доцільність дослідження правового регулювання податкової таємниці [1]. Закон «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція)» поставив низку питань, які торкнулися податкового законодавства, податкової інформації, в тому числі податкової таємниці [2].

Важливо звернути увагу на визначення поняття «інформація», яка включає відомості (повідомлення, дані) незалежно від форми подання. Важливо зазначити, що законодавець отожднює поняття «інформація» та «відомості». Для вивчення понятійного апарату в досліджуваній сфері доцільно звернутися до Закону «Про інформацію» (далі – Закон), який містить визначення, необхідні для детального осмислення змісту норм інституту податкової таємниці в законодавстві про податки та збори [3]. Так, у статті 16 «Податкова інформація» вказаного Закону вказано, що податкова інформація – сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій в порядку, встановленому Податковим кодексом України. Правовий режим податкової інформації визначається Податковим кодексом України (далі – ПК України) та іншими законами [4].

В нормі закону містяться дефініції понять «документована інформація» і «електронний документ», які викликають інтерес для дослідження. Документована інформація – зафіксована на матеріальному носії шляхом документування інформація з реквізитами, які дозволяють визначити таку інформацію або в установлених законодавством випадках її матеріальний носій. Електронний документ – це документована інформація, представлена в електронній формі, у вигляді, придатному для сприйняття людиною, з використанням електронних обчислювальних машин, для передачі в інформаційно-комунікаційних мережах і обробки в інформаційних системах.

При розгляді питань, що стосуються визначення поняття «податкова таємниця» та виявлення її ознак, необхідно брати до уваги ряд понять, які містяться в Законі «Про інформацію» та дозволяють охарактеризувати цей інститут податкового права. З огляду на положення ПК, згідно з яким інституту, поняття, терміни інших галузей законодавства України, що використовуються в Податковому кодексі, застосовуються в тому значенні, в якому вони використовуються в цих галузях законодавства, якщо інше не передбачено ПК, вважаю за можливе застосовувати зазначений принцип.

Правовий режим таємниці в податкових правовідносинах має значення з точки зору прав платників податків. Платники податків мають право на дотримання і збереження податкової таємниці. Цьому праву кореспондує обов'язок податкових органів забезпечувати дотримання податкової таємниці та зберігати відомості, що їх складають, але з огляду на публічні інтереси. Якщо дотримання публічного інтересу визнається важливим для суспільства, то можливе обмеження прав приватної особи.

Аналіз податкового законодавства країн Європейського Союзу показує наявність у законодавстві відповідних положень. Так, в Естонії передбачені обмеження щодо податкової таємниці на користь публічного інтересу. Схожі норми є в законодавстві Швеції, Норвегії, Франції та Італії.

Поряд з обов'язком податкових органів та їх посадових осіб про нерозголошення відомостей про платників податків існує законодавчо закріплена можливість публікації певних податкових відомостей. Виходячи з того, що обов'язок по сплаті податків носить публічно-правовий характер, невиконання окремим платником податків порушує права й інтереси всіх громадян. Тому деякі податкові відомості, перелік яких регламентовано, визнаються загальнодоступними. Законодавство Європейського Союзу надає право платникам податків контролювати виконання податкової повинності.

У законодавстві України такого виключення на користь публічного інтересу в частині податкової таємниці не передбачено. Податкову таємницю становлять отримані компетентними органами відомості про платника подат-

ків, за винятком відомостей, перерахованих у відповідному розділі ПК. Відомості можуть бути на матеріальних носіях або в електронному вигляді.

Режим податкової таємниці поширюється на всі відомості про платника податків незалежно від того, яким чином вони збережені або зафіксовані. Зміст податкової таємниці можуть становити не тільки відомості про платника податків, безпосередньо пов'язані з питаннями оподаткування, а й особиста, сімейна, комерційна таємниця, персональні дані та інші відомості. Відомості про платника податків з моменту взяття на облік у податковому органі є податковою таємницею, якщо інше не передбачено в ПК.

Дія режиму податкової таємниці щодо відомостей починається з моменту постановки на облік платника податків – володаря цих відомостей. Можливо змодельувати ситуацію, при якій податковий орган отримав відомості про особу, яка не стоїть на обліку в податковому органі, але конфіденційність цих відомостей важлива для вказаної особи або групи осіб. У цьому випадку необхідність захисту відомостей, отриманих податковим органом, виникає не з моменту постановки на облік платника податків, а з моменту отримання відомостей податковим органом. Така правова позиція є найбільш правильною та призводить до забезпечення конфіденційних відомостей постійним захистом в режимі податкової таємниці, не обмеженої в часі та незалежної від постановки осіб на облік.

Виходячи з теоретичних знань про правовий режим податкової таємниці, основною відмінністю відомостей, її складників є отримання таких даних службовцем податкового органу під час виконання повноважень. Це означає, що відомості про платника податків, отримані посадовою особою не у зв'язку із здійсненням повноважень, податковою таємницею визнаватися не будуть.

Логіка не віднесення відомостей до податкової таємниці полягає в тому, що третя особа за посадою законним способом може отримати інформацію про платника податків. На думку С.С. Єсімова, у структурному плані інформаційне забезпечення діяльності податкових органів охоплює створення інформаційного простору, забезпечення інформаційної безпеки, становлення галузі інформаційних послуг в інтересах діяльності податкових органів, розширення правового поля регулювання суспільних відносин у сфері управління податковими органами [5, с. 194]. Тому доцільним є включення цієї ознаки у визначення поняття податкової таємниці. В іншому випадку існує правова невизначеність статусу зазначених відомостей.

Говорячи про джерела податкової таємниці, то ними можуть бути відомості у вигляді документованої інформації, електронні документи, отримані через інформаційно-комунікаційну мережу. Для віднесення відомостей до податкової таємниці не має значення суб'єкт. Отримання податковим органом відомостей, які становлять податкову таємницю, здійснюється в межах податкових правовідносин.

Норми, які регулюють ці правовідносини, носять імперативний характер. У цих правовідносинах податковий орган має право витребувати необхідні відомості, а платник податків зобов'язаний їх надати. За недотримання платником податку зазначеного обов'язку передбачена податкова відповідальність. Водночас податковий контроль призводить до отримання податковими органами від платника податків відомостей, які є об'єктом податкової таємниці.

Доцільно встановити порівняно із загальноствореними більші строки для добровільного подання податкової звітності в електронному вигляді; уточнити перелік відомостей, які становлять професійну таємницю; заборонити витребування у платника податків документів, які виходять від органів влади [6, с. 37]. ПК передбачає обов'язок осіб (податкових агентів, банків, свідків та інших), які володіють відомостями про платника податків, надавати їх за запитами податкових органів, за невиконання яких передбачається відповідальність відповідно до ПК.

На думку деяких авторів, відомості, отримані від зазначених осіб, в режимі податкової таємниці охороняються тільки частина інформації про платника податків. Можна припустити, що у відомостях, які стосуються платника податків, щодо якого вони запитані, містяться конфіденційні відомості про інших суб'єктів. Наприклад, інформація про угоду, в якій брали участь дві сторони – продавець і покупець, замовник і підрядник тощо. Доцільно розглядати отримані відомості з точки зору необхідності охорони більш широко, не обмежуватися лише суб'єктом, щодо якого запрошувалася така інформація.

Розвиток електронного документообігу, онлайн сервісів ДПС України, особливо таких як особисті кабінети платника податків для фізичних осіб і платника податків юридичної особи, вимагає внесення в ПК змін, що стосуються визначення поняття податкової таємниці, більш детальної регламентації режиму охорони з урахуванням положень Закону «Про інформацію». Є.Ф. Збінський щодо податкової таємниці зазначає, що правовий режим репрезентується кризь призму окреслення правового статусу об'єкта та суб'єкта правового режиму, а також відповідальності за порушення режимних правил [7, с. 8].

Податкова таємниця є інститутом галузі публічного права, тому складники її відносин щодо збереження є загальнообов'язковими. За допомогою цього інституту податковим та іншим органам, зазначеним у ПК, надано повноваження щодо отримання, зберігання, накопичення відомостей про платників податків, обміну ними. Обов'язки перерахованих вище осіб кореспондує право платників податків вимагати їх збереження.

У податковому законодавстві дефініція поняття «податкова таємниця» відсутня. Проте законодавець до податкової таємниці відносить отримані податковими та іншими органами відомості про платника податків, платника страхових внесків, за винятком відомостей, перерахованих у ПК.

Поняття «податкова таємниця» можна визначати у вузькому сенсі через відомості, в широкому – як сукупність взаємопов'язаних правових норм. У широкому сенсі податкова таємниця – це сукупність взаємопов'язаних правових норм, які регламентують питання застосування цього правового інституту. Сукупність таких норм визначається як режим конфіденційності відомостей про платника податків, який має окремий об'єкт, суб'єктний склад, регулює правове становище учасників правовідносин.

Такий підхід визначає місце інституту податкової таємниці в системі податкового права як правового інституту галузі. Відомості, що підлягають охороні, є елементом поняття «податкова таємниця». До них належать відомості, за винятком вказаних у ПК. Перелік відомостей, що становлять податкову таємницю, за правовою конструкцією є відкритим, включає відомості, крім перерахованих у вичерпному переліку відомостей, які не є таємницею. У зв'язку з цим їх склад є вкрай різноманітним.

Доцільно згрупувати відомості, одержувані податковим органом при здійсненні повноважень, що підлягають охороні, та є об'єктом податкової таємниці в такий спосіб: відомості щодо фінансово-господарської діяльності про зміст договорів, розрахунок собівартості продукції, доходи та обсяги продажів, майно, запаси сировини та матеріалів, товарно-грошовий баланс, дебіторську та кредиторську заборгованість, банківські операції; відомості, пов'язані зі сплатою податків про об'єкти оподаткування, майно платника податків, розмір податкової бази, податкові пільги, розміри сплачуваних податків і суми відшкодування з бюджету; відомості про структуру організації про персонал, організаційну структуру, склад менеджменту, функції підрозділів; відомості про відносини з клієнтами, конкурентами та партнерами, про склад постачальників і покупців, про переговори.

З метою розширення доктринальної бази необхідно сформулювати визначення поняття «податкова таємниця». Відомості щодо податкової таємниці різноманітні, а їх перелік законодавчо не обмежений. Встановлення ознак податкової таємниці сприяє розмежуванню відомостей, які становлять податкову таємницю, й інших відомостей.

Першою ознакою податкової таємниці є суб'єктний склад одержувачів відомостей. Друга ознака – отримання відомостей зазначеними в ПК органами від платників податків. Склад власників інформації впливає з закону. Однак такий перелік необхідно розширити, включивши інших учасників податкових правовідносин: банки, кредитні організації, податкових агентів, платників зборів, експертів, перекладачів.

Третя ознака податкової таємниці впливає зі змісту інформації, отриманої податковими чи іншими органами від суб'єктів податкових правовідносин. Така інформація повинна бути значущою для оподаткування. Четверта ознака – за критерієм змісту відомостей, які не повинні бути включені у вичерпний перелік відомостей, що не є податковою таємницею.

П'ята ознака – відповідальність за розголошення відомостей, що становлять податкову таємницю, яку в контексті чинного законодавства доцільно віднести до службової або конференційної. Шоста ознака – режим зберігання відомостей і доступу до них: носії відомостей, що становлять податкову таємницю, мають спеціальний режим зберігання та доступу, відмінний від загального на підставі спеціальних правил діловодства.

Якщо розглядати податкову таємницю у вузькому сенсі як відомості, то можна сформулювати визначення відомостей, які становлять податкову таємницю, як податкову інформацію про платника податків та про інших учасників податкових правовідносин, отриману податковими та іншими уповноваженими органами у зв'язку з виконанням повноважень. Із цього визначення податкової таємниці випливає висновок про комплексність, багатогранність регульованих правовідносин.

Відомості, які становлять податкову таємницю, породжують різні правовідносини щодо збирання, одержання, зберігання, розповсюдження, захисту. Суспільні відносини, що регулюються самостійним правовим інститутом, повинні відігравати суттєву роль у правовідносинах, бути суспільно значущими та важливими. Особливого значення питання податкової таємниці набувають у зв'язку з процесами обміну податковою інформацією в умовах глобалізації [8].

Говорячи про податкову таємницю в широкому сенсі, маємо не одне правило, а набір правил, які регулюють правовідносини, пов'язані з податковою таємницею, що становить правовий інститут податкового права. Інститут права характеризується наявністю обов'язкових ознак: однорідністю регульованої сфери суспільних відносин, єдиною функцією, самостійним предметом правового регулювання, юридичною єдністю норм. Матеріальна ознака правового інституту – це наявність відносно самостійних суспільних відносин, юридична ознака – закріплення в нормах права.

У частині правового регулювання податкової таємниці виникає низка правовідносин, пов'язаних із режимом охорони, суб'єктним складом осіб, допущених до відомостей, що становлять податкову таємницю, порядком зберігання та передачі. Ці положення регламентовані сукупністю взаємопов'язаних правових норм. Надання податкової таємниці такого значення в системі податкового права виправдано, оскільки відокремлення сукупності правових норм в окремий правовий інститут проводиться на підставі певних обов'язкових ознак, якими є однорідність фактичного змісту правових норм, що регулюють самостійну групу відносин; нормативна відокремленість; юридична єдність норм; повнота регульованих відносин.

З огляду на наявність норм податкового, інформаційного, адміністративного, кримінального й інших галузей права інститут податкової таємниці можна віднести до комплексного, міжгалузевого інституту. Базис інституту податкової таємниці становлять положення конституційного, міжнародного, цивільного права. Але з погляду на дослідження В.П. Хряпченка це не означає, що інститут податкової таємниці може бути віднесений до комплексних інститутів, оскільки метою є правове регулювання суспільних відносин тільки у податковій сфері за функціональною роллю охоронного правового інституту [9]. Зазначений підхід є дискусійним, тому підлягає подальшому дослідженню.

Висновки. Інститут податкової таємниці є міжгалузевим, самостійним, охоронним правовим інститутом податкового права, який вимагає нормативно-правового закріплення в чинному податковому законодавстві. Визначальною ознакою інформації, яка становить об'єкт подат-

кової таємниці, що відрізняє її від інших видів таємниць, є обставини отримання – здійснення податковим органом законних повноважень.

Характеризуючи зміст об'єкта податкової таємниці з позиції платника податків як зобов'язаної сторони в податкових правовідносинах, які виникають у зв'язку з поданням інформації, можна зробити висновок, що податковою таємницею є лише та інформація, яку платник податків надав податковому органу в порядку виконання, встановленому Податковим кодексом України. Податкові таємниці – це сукупності взаємопов'язаних правових норм, які регламентують особливий режим доступу до податкової інформації про платника податків та про інших учасників податкових правовідносин, отриманої податковими та іншими уповноваженими органами у зв'язку з виконанням повноважень, її зберігання, за порушення якого передбачена юридична відповідальність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами : Закон України від 16.09.2014 № 1678-VII / *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 40. Ст. 2021.
2. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція) : Закон України від 12.02.2015 № 191-VIII / *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 21. Ст. 133.
3. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII / *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 48. Ст. 650.
4. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI / *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, 15-16, 17. Ст. 112.
5. Єсімов С.С. Нормативно-правове регулювання інформаційного забезпечення діяльності податкового адміністрування. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія: Юридична*. 2016. Вип. 2. С. 186–196.
6. Єсімов С.С. Правове регулювання інформаційного забезпечення діяльності фіскальної служби в контексті європейської інтеграції. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2015. № 824. С. 33–38.
7. Збінський Є.Ф. Правовий режим податкової таємниці в Україні : автореф. дис. канд. юрид. наук: спец.: 12.00.07. Запоріжжя, 2016. 22 с.
8. Герасименко Н.М. Механізми управління процесами обміну податковою інформацією в умовах глобалізації : дис. канд. наук з державного управління: спец.: 25.00.02. Київ, 2018. 260 с.
9. Хряпченко В.П. Розуміння комплексних галузей українського права. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2016. Випуск 36. Том 1. С. 27–32.