



дения отмеченных антикоррупционных образовательных мероприятий беспрекословно зависит от уровня участия в них общественности, а особенно представителей общественных организаций антикоррупционной направленности.

#### Список использованной литературы:

1. Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014–2017 роки : Закон України від 14.10.2014 № 1699-VII // Відомості Верховної Ради, 2014. – № 46. – Ст. 2047.

2. Anti-corruption training programmes in central and eastern Europe / Council of Europe Publishing, August 2005. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://book.coe.int>.

3. Практики антикоррупционного образования в Европе // Антикоррупционный журнал. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://askjournal.ru/journal/item/praktiki-antikorrupcionnogo-obrazovaniya-v-evrope>.

4. Антикоррупционное образование в мире. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.sch435.spb.ru/public/users/51/3.world\\_anticorr.pdf](http://www.sch435.spb.ru/public/users/51/3.world_anticorr.pdf).

5. Modern Didactics Centre (Центр сучасної дидактики – Литва). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sdcentras.lt/>.

6. «Transparency International» Lietuvos skyriaus. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.skaidrumolinija.lt/>.

7. Общественное движение «Коалиция 2000». – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.anticorruption.bg>.

8. Anti-Corruption Education in the Secondary Schools. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.csd.bg/artShow.php?id=2155>.

9. Антикоррупционное образование в Болгарии. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.anticorruption.bg/index.php?id=855>.

10. Principles for Responsible Management Education (PRME). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.unprme.org/index.php>.

11. Fighting corruption through education. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.hrea.org>.

## НАЛОГОВАЯ ТАЙНА: ОСОБЕННОСТИ УКРАИНСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Евгений ЗБИНСКИЙ,

соискатель

Запорожского национального университета

#### Summary

Researched the legal definition of term «tax secret» in domestic and foreign legislation outlines scientific position on definition of «tax secret» and singled out wide and narrow scientific approaches to definition of «tax secret», given author's definition of «tax secret» and singled out conceptual signs tax secrecy.

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

#### Аннотация

Исследованы легальные и доктринальные дефиниции понятия «налоговая тайна», выделены научные подходы к определению понятия «налоговая тайна», предоставлено авторское определение понятия «налоговая тайна» и очерчены концептуальные признаки налоговой тайны.

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

**Постановка проблемы.** В XXI веке информационная тематика стала одним из самых популярных направлений научного исследования. Немало современных отечественных и зарубежных исследований посвящены информационным правам и свободам, режиму доступа человека и гражданина к информации, а также защите этих прав, гарантиям их обеспечения. Однако малоисследованным в юридической доктрине остается институт налоговой тайны, что и обусловило актуальность написания этой научной статьи.

**Актуальность темы.** Среди отечественных и зарубежных ученых, предметом исследования которых становились нормативно-правовые аспекты налоговой информации, можно отметить таких, как: И. Бабин, С. Дуканов, И. Кучеров, М. Костенко, А. Мандзюк, К. Проскура, А. Тимарцев, А. Шевчук, К. Юсупов и др.

Учитывая межотраслевой характер затронутой проблематики, не менее важными для раскрытия темы этой научной статьи являются труды специалистов информационного права, среди которых: В. Баскаков, В. Гавловский, Н. Гуцалюк, М. Димчогло, В. Железняк, Б. Кормич, В. Липкан, А. Логинов, Ю. Максименко, А. Марущак, П. Матвиенко, Л. Рудник, А. Стоецкий, А. Туник, К. Татарникова, В. Цымбалюк, Л. Харченко, К. Череповский, Н. Швеца, Т. Шевцова, А. Шепета, А. Чуприна.

Особое место среди научных исследований в современной юридической доктрине занимают доктринальные исследования представителей научной школы информационного права Украины В. Липкана [1-5].

Целью написания статьи является определение особенностей института налоговой тайны в Украине.

Для этого автором поставлены следующие задачи:

- проанализировать легальные дефиниции понятия «налоговая тайна»;
- исследовать доктринальные определения понятия «налоговая тайна»;
- выделить научные подходы к определению понятия «налоговая тайна»;
- предоставить авторское определение понятия «налоговая тайна» и выделить признаки налоговой тайны.

**Изложение основного материала исследования.** В ст. 21 Закона Украины «Об информации» дефиниция понятия «секретная информация» имеет следующее содержание: «...это информация, разглашение которой может нанести ущерб личности, обществу и государству. Тайной признается информация, содержащая государственную, профессиональную, банковскую тайну, тайну следствия и другую предусмотренную законом тайну» [6].

В отечественном законодательстве отсутствует четкий перечень секретной информации. Одним из требований к



такой информации есть возможность нанесения вреда личности, обществу и государству в случае ее разглашения. Но не наносит ли вред личности, обществу и государству разглашение других видов информации с ограниченным доступом? Конечно, наносит. Именно поэтому понятие, содержание, виды, особенности правового режима секретной информации требуют более четкого законодательного урегулирования.

Тем более категория «тайна» довольно широко употребляется в отечественном законодательстве, о чем свидетельствует ряд нормативно-правовых актов, где определены особенности правового режима отдельных видов тайн: адвокатская, банковская, государственная, коммерческая и тому подобное.

Несмотря на отсутствие законодательной дефиниции понятия «налоговая тайна», данный вопрос довольно малоисследован в отечественной юридической доктрине.

А. Перов, А. Толкушкин, Е. Грачева отмечают: «Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике» [7-9].

Поддерживает эту позицию Н. Нелюбина, определяя налоговую тайну, как любые полученные налоговым органом (должностными лицами) сведения о налогоплательщике [10, с. 86].

Данное определение корреспондирует с определением, предложенным Т. Рекуненко: «...налоговую тайну составляют любые сведения, полученные налоговым органом, а также сведения о налогоплательщике или с его согласия» [11, с. 14].

Итак, по мнению многих исследователей налоговая тайна ограничивается исключительно сведениями о налогоплательщиках. Причем эти сведения должны быть получены должностным лицом Государственной фискальной службы Украины обязательно в связи с осуществлением своих полномочий в соответствии с нормами Налогового кодекса Украины.

Однако налоговые органы получают при исполнении служебных обязанностей и другие виды информации с ограниченным доступом. Как верно замечает И. Бабин: «Анализ нацио-

нального законодательства Украины, где обеспечивается охрана и защита информации, показывает, что режим налоговой тайны должен распространяться на информацию, которая составляет государственную, служебную, коммерческую, банковскую, нотариальную, аудиторскую, адвокатскую, страхование и другие определенные законодательством Украины тайны» [12, с. 101].

Это подтверждается ст. 17 Налогового кодекса Украины: «...налогоплательщик имеет право на неразглашение контролирующим органом (должностными лицами) сведений о таком плательщике без его письменного согласия, и сведений, составляющих конфиденциальную информацию, государственную, коммерческую или банковскую тайну, которые стали известны во время исполнения должностными лицами служебных обязанностей, кроме случаев, когда это прямо предусмотрено законами» [13].

Тем более, не вся информация о налогоплательщике имеет конфиденциальный характер и ограниченный доступ. Например, очень много персональных данных и иной конфиденциальной информации о налогоплательщике-предпринимателе являются общедоступными как в связи с необходимостью функционирования, так и в соответствии с действующим законодательством. В частности, большинство таких лиц раскрывают следующие данные: полное наименование (фамилия, имя, отчество) налогоплательщика согласно регистрационным документам, код налогоплательщика согласно Единому государственному реестру предприятий и организаций Украины или налоговый номер, регистрационный номер учетной карточки налогоплательщика или серию и номер паспорта (для физических лиц, которые по своим религиозным убеждениям отказываются от принятия регистрационного номера учетной карточки налогоплательщика и сообщили об этом соответствующий контролирующий орган и имеют отметку в паспорте); местонахождение (место жительства) налогоплательщика и тому подобное.

Согласно ч. 2 ст. 7 Закона Украины «О государственной регистрации юридических лиц и физических лиц-предпринимателей» от 5 мая 2003 года

Центральный орган исполнительной власти, реализующий государственную политику в сфере государственной регистрации юридических лиц и физических лиц-предпринимателей, обеспечивает на своем официальном сайте бесплатный доступ к сведениям из Единого государственного реестра, где определяется значительный круг сведений конфиденциального характера [14].

Более широкой позиции относительно определения понятия «налоговая тайна» придерживается А. Мандзюк: налоговая тайна – это общественно значимые сведения и/или данные, которые могут быть сохранены на материальных носителях или отражены в электронном виде, созданные или полученные налоговыми органами в пределах полномочий, предусмотренных законодательством в целях обеспечения эффективного функционирования системы налогообложения, доступ к которым ограничен ими в соответствии с законодательством Украины в связи с особой ценностью для их владельцев или добросовестных пользователей [15, с. 123].

К налоговой тайне исследователь относит такую информацию:

1) о налогоплательщиках – физических и юридических лиц, полученную контролирующими органами в связи с выполнением возложенных на них функций, кроме информации о невыполнении ими налоговых обязательств и совершения других правонарушений в сфере налогообложения;

2) о внешнеэкономической деятельности, финансировании валютных, экспортно-импортных операций, полученную контролирующими органами в соответствии с законодательством Украины;

3) о подготовке и заключении международных договоров Украины по вопросам налогообложения;

4) о деятельности контролирующих органов, в том числе по взысканию налогов;

5) другая налоговая информация, которая является собственностью государства и включена в перечень секретной информации ДФС Украины [15, с. 123].

Автор синтезирует нормы законов Украины «Об информации» и Налогового кодекса Украины. Однако опре-



деление этой тайны через концепцию «доступ к которым ограничен ими в соответствии с законодательством Украины в связи с особой ценностью для их владельцев или добросовестных пользователей» считаем недостаточным, ведь любая конфиденциальная информация имеет особую ценность для их владельцев.

Не менее дискуссионным является также внесение к налоговой тайне сведений о внешнеэкономической деятельности, финансировании валютных, экспортно-импортных операций, полученных контролирующими органами в соответствии с законодательством Украины, о подготовке и заключении международных договоров Украины по вопросам налогообложения, о деятельности контролирующих органов, в том числе, по взысканию налогов. В частности, на сайте Верховной Рады Украины можно ознакомиться с подготовкой и подписанием любых договоров Украины, в том числе и в сфере налогообложения. Особенно транспарентной является информация о деятельности контролирующих органов, в том числе по взысканию налогов. Ведь каждый может ознакомиться с результатами их деятельности.

По мнению российской исследовательницы М. Костенко под налоговой тайной следует понимать охраняемую федеральным законом не общедоступную информацию о налогоплательщике и другом лице, которая стала известной налоговому и другому органу государственной власти и местного самоуправления, их должностным лицам, а также любой другому лицу в силу выполнения прав и обязанностей, установленных налоговым законодательством [16, с. 123].

Другой российский специалист А. Торшин предлагает определение понятия «налоговая тайна», как информацию о налогоплательщиках и плательщиков сборов, которая предоставляется ими самими, налоговыми агентами, органами регистрации и банками налоговым органам, таможенным органам, органам государственных внебюджетных фондов и органам налоговой милиции в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Кроме того, к ней относится информация, полученная этими органами в процессе осуществления налогового

контроля, оперативно-розыскной и уголовно-процессуальной деятельности и составляет их профессиональную тайну, а также передана им в рамках информационного обмена, в том числе международного, контролирующими и правоохранительными органами других стран [17, с. 135]. Итак, автор довольно полно определил всех субъектов, которые могут получить разного рода налоговую информацию. Тем более, указанные выше определения российских коллег основываются на законодательно закрепленной дефиниции понятия «налоговая тайна» в ст. 102 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой «... налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике...» [18].

Похожую концепцию дефиниции понятия «налоговая тайна» имеют и другие страны бывшего СССР.

Анализ указанных выше мнений специалистов налогового права позволяет выделить два основных подхода к определению понятия «налоговая тайна». Согласно первому подходу (узкому) налоговую тайну составляют исключительно конфиденциальная информация о налогоплательщике (Н. Нелюбина, А. Перов, А. Толкушкин, Т. Рекуненко). Согласно второму (широкому) подходу к налоговой тайне относится любая налоговая информация с ограниченным доступом (А. Мандзюк, А. Торшин).

Итак, в научных кругах наблюдается плюрализм взглядов относительно определения понятия «налоговая тайна», а также содержания сведений, которым охватывается это понятие.

Исходя из этого, конструктивной представляется предложение А. Мандзюка: «... крайне необходимо законодательно закрепить исчерпывающий перечень видов информации, составляющей «другую предусмотренную законом тайну», или перечень принципов отнесения информации к категории секретной. К тому же, во избежание злоупотреблений со стороны налоговых органов представляется необходимым четко определить перечень информации, которая представляет собой налоговую информацию (тайну)» [15, с. 112].

Мы поддерживаем также предложение О. Тимарцева: «...хотя институт налоговой тайны является комплексным правовым институтом и содержит нормы не только налогового, но и информационного, административного, уголовного и других отраслей права, однако именно в Налоговом кодексе Украины целесообразно было бы определить четкий перечень налоговой информации, которая является информацией с ограниченным доступом и на которую распространяется режим налоговой тайны» [19, с. 68].

Синтезируя указанные выше научные подходы к определению понятия «налоговая тайна», а также отдельные нормы зарубежного и отечественного законодательства, считаем необходимым выразить авторскую позицию по этому поводу, беря во внимание такие особенности налоговой тайны как вида информации:

1. Налоговая тайна за режимом доступа относится к информации с ограниченным доступом.

2. В рамках информации с ограниченным доступом налоговая тайна является тайной информацией, в том числе разновидностью профессиональной тайны.

3. Сведения, составляющие налоговую тайну, имеют действительную или потенциальную ценность для налогоплательщика в силу ее неизвестности другим лицам и необщедоступности.

4. Ограниченный доступ к налоговой тайне осуществляется исключительно на законных основаниях в соответствии с действующим законодательством, предусматривающим четкую процедуру предоставления такой информации статуса налоговой тайны.

5. Налоговой тайной не могут быть сведения, которым в соответствии с действующим законодательством не может предоставляться ограниченный доступ.

6. Налоговую тайну составляют различные виды информации с ограниченным доступом налогоплательщика как тайного, так и конфиденциального характера.

7. Налоговые органы получили доступ к определенной информации с ограниченным доступом налогоплательщика исключительно в связи с необходимостью реализации норм налогового законодательства и в силу необ-



ходимости выполнения возложенных на них служебных обязанностей.

8. Налоговые органы обязаны принять необходимые адекватные меры по недопущению разглашения налоговой тайны или доступа к ней посторонних лиц.

9. Налоговые органы могут распространять информацию о налогоплательщике только с их согласия, а при их отсутствии – только в интересах национальной безопасности, экономического благосостояния и прав человека. За незаконное разглашение налоговой тайны должностные лица налоговых органов несут соответствующую юридическую ответственность.

10. Налоговую тайну составляют сведения, предоставляемые налогоплательщиком добровольно. Когда же определенные сведения о налогоплательщике собраны в процессе оперативно-розыскной деятельности налоговых органов, то такая информация относится к служебной налоговой информации.

11. Конфиденциальная информация налогоплательщика может предоставляться как непосредственно налогоплательщиком, так их законными или уполномоченными представителями в случаях, предусмотренных налоговым законодательством.

Таким образом, налоговая тайна – это совокупность конфиденциальной не общедоступной информации налогоплательщика, которая стала известна налоговому органу в связи с выполнением возложенных на них служебных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством Украины.

#### Список использованной литературы:

1. Шепета О.В. Административно-правові засади технічного захисту інформації: [монографія] / О.В. Шепета. – К. : О.С. Ліпкан. – 2012. – 296 с.

2. Ліпкан В.А. Систематизація інформаційного законодавства України: [монографія] / В.А. Ліпкан, В.А. Залізняк ; за заг. ред. В.А. Ліпкана. – К., 2012. – 304 с.

3. Ліпкан В.А. Консолідація інформаційного законодавства України: [монографія] / В.А. Ліпкан, М.І. Дімчогло / за заг. ред. В.А. Ліпкана. – К. : ФОП О.С. Ліпкан, 2014. – 416 с.

4. Ліпкан В.А. Інкорпорація інформаційного законодавства України: [монографія] / В.А. Ліпкан, К.П. Череповський / за заг. ред. В.А. Ліпкана. – К. : ФОП О.С. Ліпкан, 2014. – 408 с.

5. Ліпкан В.А. Правовий режим податкової інформації в Україні: [монографія] / В.А. Ліпкан, О.В. Шепета, О.А. Мандзюк / за заг. ред. В.А. 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.В. Податки та оподаткування: [навчальний посібник] / [Перов А.В., Толкушкін А.В.] – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2005. – 720 с.

8. Енциклопедія російського і міжнародного оподаткування / А.В. Толкушкін. – М.: МАУП, 2003. – 910 с.

9. Грачова Є.Ю. Фінансове право: схеми та коментарі: [навчальний посібник]. – МОСКВА Юриспруденція, 1999. – 320 с.

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

11. Рекуненко Т.О. Адміністративно-правові засади управління інформаційними ресурсами органів державної податкової служби України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Т.О. Рекуненко. – К., 2012. – 21 с.

12. Бабін І.І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України / І.І. Бабін // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2012. – Вип. 6182. – С. 98-101.

13. Податковий кодекс: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16. – Ст. 112.

14. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31-32. – Ст. 263.

15. Мандзюк О.А. Правовий режим податкової інформації в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О.А. Мандзюк. – Запоріжжя, 2014. – 198 с.

16. Костенко М.І. Правовые проблемы налоговой тайны: дис. ... канд.

юрид. наук: 12.00.14 / М.И. Костенко. – М., 2002. – 146 с.

17. Торшин А.В. Правовой режим информации, составляющей налоговую тайну: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / А.В. Торшин. – М., 2003. – 212 с.

18. Налоговой кодекс Российской Федерации: Закон Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // <http://www.zakonrf.info/nk/102/>.

19. Тімарцев О.Ю. Податкова таємниця: дискусійні аспекти / О.Ю. Тімарцев // Економічний часопис – XXI. – 2013. – № 7-8 (1). – С. 65-68.