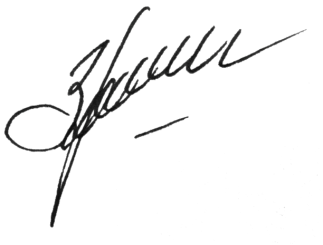
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД

«ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»

МІНІСТЕРСТВА ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ



**Збінський Євген Федорович**

УДК 351.713:336.2:354.42/.44

**ПРАВОВИЙ РЕЖИМ ПОДАТКОВОЇ ТАЄМНИЦІ В УКРАЇНІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;

фінансове право; інформаційне право

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата юридичних наук

Запоріжжя – 2016

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у Запорізькому національному університеті

Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник –**

кандидат юридичних наук

**Мандзюк Олег Андрійович**,

Глобальна організація союзницького лідерства,

Голова Інституту стратегічних ініціатив.

**Офіційні опоненти:**

доктор юридичних наук, професор

**Кучерявенко Микола Петрович**,

академік Національної академії правових наук України,

Заслужений діяч науки і техніки України,

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого,

завідувач кафедри фінансового права;

кандидат юридичних наук, доцент

**Усенко Роман Анатолійович**,

Міністерство юстиції України,

радник міністра.

Захист відбудеться «26» жовтня 2016 року о «1300» годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 17.051.07 Запорізького національного університету за адресою: 69600, м. Запоріжжя, пр. Соборний, 74, корп. 5, кім. 202-б.

З дисертацією можна ознайомитись у науковій бібліотеці Запорізького національного університету (м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 66-а, корп. 2, кім. 101).

Автореферат розісланий «23» вересня 2016 року.



Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради М. О. Лютікова

**ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**Актуальність теми.** Упроцесі нарахування, сплати та зарахування податків і податкових платежів, а також контролю за своєчасністю та повнотою їх надходження до бюджету платники податків зобов’язані надавати до податкових органів інформацію, що може містити відомості персонального характеру, комерційну таємницю чи іншу конфіденційну інформацію, розголошення, використання чи втрата якої може завдати значної шкоди їхнім інтересам.

Інститут податкової таємниці є новим та малодослідженим у вітчизняній юридичній доктрині. Тривалий час питання податкової таємниці розглядались виключно в контексті особливостей правового режиму публічної інформації та інформації з обмеженим доступом. Однак і донині на законодавчому рівні не визначено суб’єктів, об’єкти податкової таємниці, юридичний та фактичний зміст правовідносин у цій сфері, правовий статус осіб, що мають доступ до податкової таємниці, механізм відшкодування збитку та юридичну відповідальність за завдання шкоди інтересам платників податків у разі неправомірних дій із такими відомостями тощо.

Труднощі адекватного правозастосування детерміновані не лише відсутністю уніфікованого законодавчого упорядкування суспільних відносин у цій сфері, а й недостатньою науковою розробленістю цієї проблематики фахівцями податкового права.

Більше того, кількість судових проваджень із розгляду спорів між платниками податків та податковими органами у цій сфері є незначною, що дає змогу стверджувати, що організаційно-правові механізми правового захисту прав платників податків є недосконалими, що платники податків не вірять у справедливий та об’єктивний розгляд конфлікту щодо відшкодування шкоди за порушення інформаційних прав і свобод у податковій сфері.

Глобалізація сучасних комунікацій, нові виклики національній безпеці зумовили виникнення нового формату війни, заснованого на інформаційному складнику. Навіть часткове розголошення інформації, що має стратегічне значення для держави чи окремих громадян, або використання такої інформації може завдати шкоди здоров’ю, честі, гідності та правам і свободам громадян, а також національним інтересам держави. Отримання ж несанкціонованого доступу до інформації про фінансовий стан кожного громадянина та іншої конфіденційної інформації про платника податків за умов гібридної війни набуває ще більшої важливості.

Отже, питання правового режиму податкової таємниці в Україні є актуальною проблематикою для сучасної юридичної науки, що й зумовило вибір теми дисертаційної роботи.

У процесі написання дисертації автор широко використовував праці вітчизняних і зарубіжних фахівців інформаційного права, адміністративного права, податкового права, теорії держави та права, конституційного права, цивільного права, зокрема: І. В. Арістової, В. Ю. Баскакова, М. В. Гуцалюка, М. І. Дімчогло, В. А. Залізняка, Л. П. Коваленко, Т. О. Коломоєць, А. Т. Комзюка, Б. А. Кормича, М. П. Кучерявенка, В. А. Ліпкана, О. В. Логінова, Ю. Є. Максименко, О. А. Мандзюка, А. І. Марущака, П. Є. Матвієнко, Н. Б. Новицької, А. М. Новицького, В. Я. Політило, Л. І. Рудник, О. В. Стоєцького, К. Г. Татарникової, В. І. Теремецького, Р. А. Усенка, Л. С. Харченко, В. С. Цимбалюка, К. П. Череповського, М. Я. Швеця, Т. А. Шевцової, О. В. Шепети та ін.

Попри наявність численних наукових досліджень, присвячених розгляду різних аспектів податкової таємниці, поза межами наукового інтересу залишилося комплексне, системне дослідження правового режиму податкової таємниці в Україні.

**Зв’язок із науковими програмами, планами, темами.** Роботу виконано в рамках Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2011–2015 роки, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук від 24 вересня 2010 року № 14-10. Дисертація безпосередньо пов’язана з реалізацією положень Закону України від 09 січня 2007 року № 537-V «Про основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки», Стратегії розвитку інформаційного суспільства в Україні, схваленої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 травня 2013 року № 386-р, Концепції розвитку електронного урядування в Україні, схваленої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13 грудня 2010 року № 2250-р, Указу Президента України від 12 квітня 2014 року № 398/2014 «Про інформаційно-аналітичний центр», Указу Президента України від 01 травня 2014 року № 449/2014 «Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 28 квітня 2014 року «Про заходи щодо вдосконалення формування та реалізації державної політики у сфері інформаційної безпеки України»», Переліку індикаторів розвитку інформаційного суспільства, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28 листопада 2012 року № 1134, Рекомендацій парламентських слухань на тему: «Законодавче забезпечення розвитку інформаційного суспільства в Україні», схвалених Постановою Верховної Ради України від 03 липня 2014 року № 1565-VII, Указу Президента України від 25 серпня 2015 року № 501/2015 «Про затвердження Національної стратегії у сфері прав людини».

**Мета і задачі дослідження**. *Мета* дисертаційної роботи полягає у тому, щоб на підставі комплексного аналізу наявних наукових та нормативних джерел визначити сутність правового режиму податкової таємниці в Україні, проблеми його нормативного визначення та практичної реалізації, сформулювати пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства в цій сфері і практики його застосування. Для досягнення вказаної мети в дисертаційній роботі поставлено й вирішено такі основні *задачі*:

* окреслити ступінь наукової розробленості правового режиму податкової таємниці у вітчизняній правовій доктрині;
* дати авторське визначення понять «податкова таємниця», «правовий режим податкової таємниці», «ефективність правового режиму податкової таємниці»;
* виокремити основні ознаки податкової таємниці та правового режиму податкової таємниці;
* здійснити характеристику елементів правового режиму податкової таємниці;
* розкрити особливості інституційно-функціонального механізму забезпечення правового режиму податкової таємниці в Україні;
* узагальнити зарубіжне законодавство у сфері правового режиму податкової таємниці;
* надати пропозиції щодо підвищення ефективності правового режиму податкової таємниці.

*Об’єктом* *дослідження* виступають інформаційні відносини у податковій сфері.

*Предметом дослідження* є правовий режим податкової таємниці в Україні.

*Методи дослідження.* У роботі використовуються як загальнонаукові методи пізнання об’єктивної дійсності, що базуються на діалектичному підході до об’єкта, який досліджується, так і окремі спеціальні методи наукового пізнання. За допомогою логіко-семантичного методу й методу сходження від абстрактного до конкретного поглиблено понятійний апарат (підрозділи 1.2, 2.1), а також визначено зміст правового режиму податкової таємниці (підрозділ 2.1). Застосування порівняльно-правового методу дало змогу проаналізувати міжнародний досвід та зарубіжне законодавство у сфері податкової таємниці (підрозділ 3.1). Методи класифікації й групування використовувалися для дослідження стану наукової розробленості правового режиму податкової таємниці (підрозділ 1.1). Формально-правовий і діалектичний методи застосовані під час дослідження стану вітчизняного законодавства у цій сфері, а також напрямів підвищення ефективності правового режиму податкової таємниці в Україні (підрозділи 1.2, 3.1). Структурно-функціональний метод сприяв виокремленню та характеристиці елементів правового режиму податкової таємниці та інституційно-функціонального механізму забезпечення правового режиму податкової таємниці в Україні (підрозділ 2.1). За допомогою методу документального аналізу опрацьовано відповідні нормативно-правові акти тарозроблено наукові рекомендації щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці (підрозділ 3.2).

*Нормативну основу* роботи становить чинне та перспективне законодавство України з питань регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці. Для розробки пропозицій з оптимізації нормативного регулювання правового режиму податкової таємниці в Україні використано законодавство країн-членів Організації Об’єднаних Націй (далі – ООН).

*Емпіричну базу* дослідження становлять статистичні дані, акумульовані Державною службою статистики України, відомості, що містяться у Єдиному реєстрі судових рішень України та на офіційних електронних веб-сайтах суб’єктів публічної адміністрації в Україні.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у тому, що дисертація є одним із перших системних досліджень, що присвячене визначенню і розв’язанню проблем правового режиму податкової таємниці в Україні. У результаті дослідження сформульовано низку нових наукових положень, рекомендацій та висновків, зокрема:

*уперше:*

– запропоновано дефініції таких понять, як: «правовий режим податкової таємниці» – особливий порядок правового регулювання суспільних відносин, що здійснюється за допомогою системи спеціальних юридичних засобів у сфері конфіденційної, не загальнодоступної інформації платника податків, що стала відома податковому органу у зв’язку з виконанням покладених на нього службових обов’язків, передбачених податковим законодавством; «ефективність правового режиму податкової таємниці» – результативна характеристика дії правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці, яка виявляється у певному співвідношенні між очікуваними та фактичними наслідками дії права на ці суспільні відносини;

– запропоновано розробити та ухвалити Інструкцію про порядок підготовки, обліку, зберігання та знищення документів, справ, видань і матеріалів, що містять податкову таємницю, в податкових органах, де б визначалось: 1) поняття та зміст податкової таємниці; 2) обов’язки співробітників податкових органів у сфері забезпечення правового режиму податкової таємниці; 3) порядок розробки документів і матеріалів, що містять податкову таємницю; 4) порядок реєстрації документів і матеріалів, що містять податкову таємницю; 5) порядок приймання та передачі документів та матеріалів, що містять податкову таємницю; 6) порядок оформлення, адресування, пересилки та доставки таємної кореспонденції; 7) правила складання номенклатури справ і журналів обліку, групування виконаних таємних документів у справи; 8) правила використання документів і матеріалів, що містять податкову таємницю; 9) правила знищення документів і матеріалів, що містять податкову таємницю; 10) режим зберігання документів і матеріалів, що містять податкову таємницю; 11) особливості захисту інформації, що містить податкову таємницю, під час використання електронних засобів її обробки, передавання і зберігання та інших матеріальних носіїв інформації; 12) особливості захисту інформації, що містить податкову таємницю, у процесі фінансово-господарської діяльності; 13) підстави та зміст відповідальності за втрату документів та матеріалів, що містять податкову таємницю, та за її розголошення;

– запропоновано доповнити Кодекс України про адміністративні правопорушення статтею «Порушення порядку отримання, зберігання і використання податкової таємниці, що призвело до її розголошення»;

*удосконалено:*

– наукові думки щодо визначення поняття «податкова таємниця» та наукові підходи до визначення поняття «податкова таємниця»: згідно з першим підходом (вузьким) податкову таємницю становлять виключно відомості конфіденційного характеру про платника податків; відповідно до другого (широкого) підходу до податкової таємниці належить будь-яка податкова інформація з обмеженим доступом як службового, так і конфіденційного й таємного характеру;

– уявлення про основні ознаки податкової таємниці, серед яких: 1) податкова таємниця за режимом доступу належить до інформації з обмеженим доступом; 2) податкова таємниця є таємною інформацію, зокрема різновидом службової таємниці; 3) відомості, що становлять податкову таємницю, мають дійсну чи потенційну цінність для платника податків у зв’язку з тим, що вони не відомі іншим особам та не є загальнодоступними; 4) обмежений доступ до податкової таємниці здійснюється виключно на законних підставах, тобто передбачена чітка процедура надання такій інформації статусу податкової таємниці; 5) податковою таємницею не можуть бути відомості, яким відповідно до чинного законодавства не може надаватись обмежений доступ; 6) податкову таємницю становлять різні види інформації з обмеженим доступом платника податків як таємного, так і конфіденційного характеру; 7) співробітник податкового органу отримує доступ до податкової таємниці виключно у зв’язку з необхідністю реалізації норм податкового законодавства та виконання покладених на нього службових обов’язків; 8) податкові органи зобов’язані вжити необхідних адекватних заходів з метою недопущення розголошення податкової таємниці чи доступу до неї сторонніх осіб; 9) податкові органи можуть поширювати інформацію про платника податків лише за йогозгодою, а за її відсутності – лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини; за незаконне розголошення податкової таємниці посадові особи податкових органів несуть відповідну юридичну відповідальність; 10) податкову таємницю становлять відомості, що надаються платником податків добровільно; 11) конфіденційна інформація платника податків може надаватись як безпосередньо платником податків, так і його законними чи уповноваженими представниками у випадках, передбачених податковим законодавством;

– наукові погляди щодо основних ознак правового режиму податкової таємниці: це особливий порядок правового регулювання податкових відносин; обмежується сферою створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорони та захисту конфіденційної, не загальнодоступної інформації платника податків; здійснюється за допомогою системи варіативно поєднаних юридичних засобів; має чітко визначені часово-просторові межі, організаційно-функціональний механізм забезпечення; формальна визначеність у низці нормативно-правових актів різної юридичної сили; закріпленість як податковим, так й інформаційним законодавством; метою є ефективне функціонування вітчизняної податкової системи;

*дістали подальшого розвитку:*

– характеристика елементів правового режиму податкової таємниці: мети, принципів, об’єкта, правового статусу (права та обов’язки) суб’єктів правового режиму та відповідальності за його порушення;

– наукові положення про недосконалість інституційно-функціонального механізму забезпечення правового режиму податкової таємниці в Україні у зв’язку з відсутністю окремого спеціального підрозділу в системі Державної фіскальної служби України, який би забезпечував правовий режим податкової таємниці в Україні;

– узагальнення зарубіжного законодавства у сфері правового режиму податкової таємниці: забезпечення податкової таємниці у європейських країнах виникає і формується у зв’язку з упровадженням поняття «комерційна таємниця»; значну роль в упорядкуванні суспільних відносин у цій сфері відіграє Організація економічного співробітництва та розвитку; особливе місце в системі міжнародного нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці займають акти модельного законодавства;

– окреслення ступеню наукової розробленості правового режиму податкової таємниці у вітчизняній правовій доктрині, що дало змогу констатувати недостатній рівень наукової розробленості порівняно з потребами українського суспільства, а також стихійний та фрагментарний характер наукових розвідок у цій сфері.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес та можуть бути використані у:

* + *науково-дослідній діяльності* – висновки та пропозиції щодо удосконалення правового режиму податкової таємниці можуть бути основою для подальших наукових досліджень із відповідної проблематики;
  + *правотворчій діяльності* – для вдосконалення Податкового кодексу України та відповідних нормативно-правових актів, що регулюють інформаційні відносини у податковій сфері, під час розроблення й затвердження проекту Інформаційного кодексу України та інших законодавчих і підзаконних актів, а також для гармонізації українського інформаційного та податкового законодавства з міжнародно-правовими стандартами;
  + *правозастосовчій діяльності* – для вдосконалення діяльності органів публічної адміністрації з правового регулювання суспільних відносин у податковій сфері;
  + *навчальному процесі* – у викладанні студентам вищих навчальних закладів дисципліни «Податкове право», «Адміністративне право», «Інформаційне право», під час підготовки підрозділів підручників і навчальних посібників із відповідного навчального курсу, а також статей і наукових повідомлень.

**Апробація результатів дослідження**. Результати дослідження, його основні висновки й рекомендації оприлюднені на 2 науково-практичних конференціях: «Сучасні наукові дослідження представників юридичної науки – прогрес законодавства України майбутнього» (м. Дніпропетровськ, 2015 р.); «Імперативи розвитку цивілізації» (м. Київ, 2015 р.).

**Публікації.** Основні положення та результати дисертації викладено у 10 наукових статтях, з них 8 опубліковані у виданнях, що визнані як фахові з юридичних наук, 2 статті – у зарубіжних наукових виданнях, а також у 2 тезах доповідей на науково-практичних конференціях.

**Структура та обсяг роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, які містять шість підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 207 сторінки, у т. ч. основного тексту – 174 сторінок. Список використаних джерел налічує 278 найменувань.

**ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ**

У **вступі** обґрунтовується актуальність теми дисертації, визначаються її зв’язок із науковими програмами, планами, темами, мета і задачі, об’єкт і предмет, методи дослідження, розкривається наукова новизна та практичне значення одержаних результатів, наводяться відомості про апробацію результатів і публікації.

**Розділ 1 «Теоретико-методологічні засади правового режиму податкової інформації в Україні»** складається з двох підрозділів.

У *підрозділі 1.1 «Стан наукової розробленості теми дослідження»* розглядається ґенеза вітчизняних та зарубіжних наукових робіт, присвячених окремим засадам правового режиму податкової таємниці.

Відсутність холістичного дослідження проблем податкової таємниці сприяла дискретності наукових розвідок цього напряму, що унеможливлює здійснення періодизації становлення та розвитку наукової думки з окресленням її змістової характеристики для кожного періоду.

Констатовано, що здебільшого дана проблематика розглядається в межах галузево-правових досліджень: у конституційно-правових розвідках розкривається зміст та особливості права на інформацію та права на доступ до інформації; у межах цивільно-правових досліджень – особливості цивільно-правового регулювання таких видів інформації з обмеженим доступом, як комерційна таємниця та ноу-хау; дослідження у сфері кримінального права присвячено окремим правопорушенням у сфері інформації з обмеженим доступом; розвідки з адміністративного, фінансового та інформаційного права є особливо інтенсивними та плюралістичними за змістом аспектів порушеної проблематики, серед яких особливості правового регулювання права громадян на інформацію у сфері державного управління, інформаційна безпека людини, суспільства та держави та специфіка окремих видів інформації з обмеженим доступом (державна таємниця, таємниця персональних даних тощо).

Лише у 2015 році були проведені комплексні монографічні дослідження, присвячені правовому режиму податкової інформації в Україні, в межах яких приділено деяку увагу правовому режиму податкової таємниці. Однак поза увагою дослідників залишилися питання визначення змісту, структури правового режиму податкової таємниці, розмежування понять «податкова таємниця», «податкова інформація», співвідношення понять «службова таємниця», «професійна таємниця», «податкова таємниця», «державна таємниця», організаційно-правового механізму захисту податкової таємниці тощо.

У зарубіжній юридичній доктрині найбільшу увагу приділено кримінально-правовим аспектам податкової таємниці, а саме незаконному отриманню і розголошенню відомостей, що становлять податкову таємницю, кримінально-правовій і кримінологічній характеристиці податкової таємниці, кримінально-правовому захисту податкової таємниці.

У *підрозділі 1.2 «Поняття та ознаки податкової таємниці»* розглянуто понятійно-категоріальний інструментарій дослідження, зокрема наукові підходи щодо розуміння понять «податкова інформація» та «податкова таємниця», а також дефініцій цих категорій у вітчизняних нормативно-правових актах.

Виокремлено два основні підходи у вітчизняній юридичній доктрині щодо визначення поняття «податкова таємниця». Згідно з першим підходом (вузьким) податкову таємницю становлять виключно відомості конфіденційного характеру про платника податків (Н. С. Нелюбина, А. В. Перов, А. В. Толкушкін, Т. О. Рекуненко). Відповідно до другого (широкого) підходу до податкової таємниці належить будь-яка податкова інформація з обмеженим доступом (О. А. Мандзюк, А. В. Торшин).

Розкривається зміст ознак та специфіка податкової таємниці як виду податкової інформації.

Запропоновано авторське визначення поняття «податкова таємниця» як сукупності конфіденційної, не загальнодоступної інформації платника податків, що стала відома співробітнику податкового органу у зв’язку з виконанням покладених на нього службових обов’язків, передбачених податковим законодавством.

**Розділ 2 «Структура правового режиму податкової таємниці в Україні»** складається з двох підрозділів.

У *підрозділі 2.1 «Зміст правового режиму податкової таємниці в Україні»* досліджуються поняття, ознаки, структура правового режиму податкової таємниці в Україні.

Дано авторське визначення поняття «правовий режим податкової таємниці» та виокремлено основні його ознаки.

Аналіз низки нормативно-правових актів, що визначають окремі види правового режиму, дав змогу виокремити декілька підходів щодо структури правового режиму. Згідно з першим — правовий режим репрезентується крізь призму окреслення правового статусу об’єкта та суб’єктів правового режиму, а також юридичної відповідальності за порушення режимних правил. Відповідно до другого підходу правовий режим охоплює мету, завдання, сферу дії, принципи, права та обов’язки суб’єктів, правовий статус об’єкта, відповідальність за порушення режимних правил.

Охарактеризовано такі елементи правового режиму податкової таємниці в Україні: мету; принципи; об’єкт; правовий статус (права та обов’язки, повноваження) суб’єктів; відповідальність за порушення правового режиму податкової таємниці тощо.

У *підрозділі 2.2**«Інституційно-функціональний механізм забезпечення правового режиму податкової таємниці в Україні»*визначеноправовий статус суб’єктів податкової таємниці, а саме платників податків та Державної фіскальної служби України в особі відповідних структурних підрозділів або конкретних посадових чи службових осіб, які отримали доступ до конфіденційної інформації платників податків у зв’язку з необхідністю виконання покладених на них обов’язків.

Зазначено, що в апараті Державної фіскальної служби України окремі напрями захисту податкової таємниці забезпечуються такими структурними підрозділами, як Департамент охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації та Департамент інфраструктури.

Констатовано, що нині відсутнє чітке та уніфіковане визначення прав та обов’язків суб’єктів податкової таємниці у сфері захисту такої інформації у вітчизняному податковому законодавстві. Здебільшого норми Податкового кодексу України, що визначають повноваження органів Державно фіскальної служби України, розпорошені в різних розділах та мають уповноважуючий, а не зобов’язальний характер.

**Розділ 3 «Удосконалення правового режиму податкової таємниці»** складається з двох підрозділів.

У*підрозділі 3.1**«Зарубіжне законодавство у сфері правового режиму податкової таємниці»* розкрито особливості міжнародного нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці.

Констатовано, що забезпечення податкового режиму податкової таємниці у європейських країнах виникає і формується у зв’язку з упровадженням на початку ХХ століття поняття «комерційна таємниця».

У ХХІ столітті інститут податкового режиму податкової таємниці у країнах Європейського Союзу формується під впливом комплексного підходу та демократичного устрою держав, що базується на загальних принципах відкритості та забезпечення доступу до інформації. Водночас політика фіскальних органів щодо забезпечення податкового режиму податкової таємниці не передбачає переходу до дозвільного принципу для надання інформації, яка містить податкову таємницю.

Значну роль в упорядкуванні суспільних відносин у цій сфері відіграє Організація економічного співробітництва та розвитку, яка розробляє акти модельного законодавства.

У*підрозділі 3.2* *«Напрями підвищення ефективності правого режиму податкової таємниці в Україні»* окреслено магістральні шляхи вдосконалення вітчизняного нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці.

Констатовано, що в сучасному українському законодавстві не унормовано концептуальні засади нормативно-правового забезпечення суспільних відносин у сфері податкової таємниці.

У межах дослідження автором проводилось опитування 200 платників податків, що надають конфіденційну інформацію до Державної фіскальної служби України. На думку респондентів, вітчизняне законодавство, що регулює суспільні відносини у сфері захисту податкової таємниці, є недостатньо ефективним (63 %). Серед причин розголошення податкової таємниці респонденти визначили обговорення співробітниками у колі друзів службових питань (5 %), бажання співробітника заробити додаткові гроші будь-яким способом (53 %), відсутність адекватних правил захисту податкової таємниці (34 %), незадовільний стан інформаційно-технічного забезпечення діяльності Державної фіскальної служби України (8 %). Не менш вагомим чинником, який негативно впливає на рівень захисту правового режиму податкової таємниці, є його латентність, адже здебільшого у разі порушення права на захист податкової таємниці (користування Вашою конфіденційною інформацією без Вашого дозволу) платники податків до правоохоронних органів не звертались (86 %), попри те, що 74 % респондентів зауважили, що право на захист податкової таємниці порушувалось більше 10 раз, та 45 % осіб визнали, що розголошення іншими особами податкової таємниці завдало шкоди їхній діяльності.

Надано визначення поняття «ефективність правового режиму податкової таємниці» та виокремлено основні фактори, що на неї впливають.

Підтримано пропозицію тих дослідників, які зазначають про необхідність закріплення в межах Податкового кодексу України поняття «податкова інформація» як комплексної категорії, що охоплює відкриту податкову інформацію та податкову інформацію з обмеженим доступом; системи податкової інформації; особливостей правового режиму відкритої податкової інформації та податкової інформації з обмеженим доступом, а також аргументовано доцільність визначення в межах даного нормативно-правового акта поняття «податкова таємниця», переліку інформації, що становить такий вид інформації; правомірних випадків розголошення податкової таємниці, а також переліку правопорушень у цій сфері; прав, обов’язків суб’єктів забезпечення правового режиму податкової таємниці; видів юридичної відповідальності за порушення суб’єктами забезпечення правового режиму податкової таємниці тощо.

Аргументовано, що важливим напрямом підвищення ефективності правого режиму податкової таємниці в Україні є доповнення Кодексу України про адміністративні правопорушення статтею «Порушення порядку отримання, зберігання і використання податкової таємниці, що призвело до її розголошення», а також розроблення та ухвалення Інструкції про порядок підготовки, обліку, зберігання та знищення документів, справ, видань і матеріалів, що містять податкову таємницю, в податкових органах, де б визначались концептуальні засади нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці: обов’язки співробітників податкових органів із забезпечення податкової таємниці; порядок розробки, реєстрації, приймання, передачі, оформлення, адресування, пересилки та доставки, знищення документів та матеріалів, що містять податкову таємницю; режим зберігання документів і матеріалів, що містять податкову таємницю; особливості захисту інформації, що містить податкову таємницю, під час використання електронних засобів її обробки, передавання і зберігання та інших матеріальних носіїв інформації; підстави та зміст відповідальності за втрату чи розголошення документів та матеріалів, що містять податкову таємницю тощо.

Зазначено, що з метою підвищення ефективності правового режиму податкової таємниці особливу увагу слід приділити вдосконаленню кадрової політики шляхом ревізії знань співробітників Державної фіскальної служби України норм законодавства про податкову таємницю та правил поводження з нею з метою недопущення її розголошення чи інших порушень у цій сфері.

**ВИСНОВКИ**

У дисертації наведено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні сутності та специфіки правового режиму податкової таємниці в Україні, комплексності заходів щодо вдосконалення вітчизняного нормативно-правового регулювання суспільних відносин у цій сфері, у т. ч. деліктного та відомчого законодавства. За результатами дисертаційної роботи сформульовано такі основні висновки:

1. Визначено, що, попри наявність низки загально-правових та галузевих наукових публікацій, присвячених окремим аспектам правового режиму податкової таємниці, нині відсутнє комплексне дослідження цієї проблематики у вітчизняній юридичній доктрині. Здебільшого дослідниками констатується наявність такого виду інформації, як податкова таємниця, однак її специфіка, особливості правового режиму, місце в системі податкової інформації, а також співвідношення з іншими видами конфіденційної, службової та таємної інформації не стали предметом глибокого теоретичного аналізу серед вітчизняних учених на рівні монографічного дослідження.
2. Констатовано, що інститут податкової таємниці є комплексним правовим інститутом і містить норми не тільки податкового, а й інформаційного, адміністративного, кримінального та інших галузей права. У багатьох вітчизняних нормативно-правових актах застосовується категорія «податкова таємниця», однак в жодному з них не закріплено легальної дефініції. Наукові думки у цій сфері також не є уніфікованими, що дало змогу виокремити широкий та вузький наукові підходи щодо визначення поняття «податкова таємниця» у вітчизняній юридичній доктрині та дати авторське визначення поняття «податкова таємниця».
3. Доведено, що правовий режим податкової таємниці є складною юридичною конструкцією, особливим порядком правового регулювання суспільних відносин, що здійснюється за допомогою системи спеціальних юридичних засобів у сфері конфіденційної, не загальнодоступної інформації платника податків, що стала відома податковому органу у зв’язку з виконанням покладених на нього службових обов’язків, передбачених податковим законодавством.

Труднощі адекватного правозастосування податковими органами детерміновані не лише відсутністю уніфікованого понятійно-категоріального апарату, системного законодавчого упорядкування суспільних відносин у цій сфері, а й недостатньою науковою розробленістю цієї проблематики фахівцями податкового права. Нормативна невизначеність правового режиму податкової таємниці призводить до порушень податковими органами інформаційних прав і свобод платників податків.

1. Обґрунтовано, що особливості того чи іншого правового режиму можна розкрити виключно через окреслення його структури. У зв’язку із законодавчою ентропією, а також неуніфікованим доктринальним баченням порушеного питання характеристика правового режиму податкової таємниці здійснювалась шляхом визначення мети, принципів, об’єкта, правового статусу суб’єктів та відповідальності за порушення правового режиму податкової таємниці.

Наголошено, що всі елементи правового режиму є діалектично взаємопов’язаними: трансформації в одному з них детермінують зміни в іншому або системні зміни.

Більшість елементів правового режиму податкової таємниці знайшли своє відображення в Податковому кодексі Україні, однак потребують упорядкування через розпорошеність по різних розділах та наявність низки колізій між нормами Податкового кодексу України та інформаційним законодавством.

Порівняно з іншими складниками правового режиму податкової таємниці потребує удосконалення такий елемент, як відповідальність за порушення правового режиму податкової таємниці.

1. Інституційно-функціональний механізм правового режиму податкової таємниці складається з цілої низки органів державної влади загальної та спеціальної компетенції. Особливе місце в системі цього механізму займає Державна фіскальна служба України в особі відповідних структурних підрозділів або конкретних посадових чи службових осіб, які мають право на доступ до конфіденційної інформації платника податків та зобов’язані зробити все необхідне задля збереження її конфіденційності.

Констатовано, що нині окремі напрями захисту податкової таємниці забезпечуються різними структурними підрозділами Державної фіскальної служби України, повноваження та завдання яких у цій сфері чітко не визначені, а інколи й дублюються.

Аргументовано необхідність створення спеціальної інституції в Державній фіскальній службі України, яка б забезпечувала правовий режим податкової таємниці в Україні.

Ефективне забезпечення правового режиму податкової таємниці неможливе без координації та співробітництва з іншими органами державної влади: Міністерством внутрішніх справ України, Службою безпеки України, Державною службою спеціального зв’язку та захисту інформації України, Державною службою України з питань захисту персональних даних, а також з банківською та нотаріальною системами в Україні.

1. Визначено, що податкове законодавство зарубіжних країн по-різному розв’язує проблему впорядкування суспільних відносин у сфері податкової таємниці. У деяких країнах взагалі відсутній інститут податкової таємниці, в інших діє принцип податкової публічності, яким суттєво обмежується дія інституту податкової таємниці; або, навпаки, визначають інститут податкової таємниці, діяльність якого поширюється практично на всю податкову інформацію. Значну роль в упорядкуванні суспільних відносин у цій сфері відіграє Організація економічного співробітництва та розвитку, що розробляє акти модельного законодавства. Міжнародні податкові договори та норми щодо їх застосування у правовій системі кожної країни формують окремий інститут національного податкового права. Це обумовлено специфічною природою міжнародно-правових норм та особливим порядком забезпечення їхньої дії у національному правопорядку.
2. Доведено, що ефективність правового режиму податкової таємниці як результативна характеристика дії правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці, яка виявляється у певному співвідношенні між очікуваними та фактичними наслідками дії права на ці суспільні відносини, забезпечуєтьсяефективністю закону, де визначалися б концептуальні засади забезпечення податкової таємниці, ефективністю підзаконних нормативно-правових актів, що конкретизують норми зазначеного вище закону, та ефективністю діяльності щодо застосування положень закону спеціальними суб’єктами, тобто ефективністю правозастосовної діяльності Державної фіскальної служби України.
3. Запропоновано внести доповнення до Податкового кодексу України: закріпити концептуальні засади забезпечення податкової таємниці, вдосконалити деліктне законодавство у цій сфері шляхом ухвалення окремої статті в Кодексі України про адміністративні правопорушення, в якій передбачити відповідальність за розголошення податкової таємниці; розробити та ухвалити відомчий нормативно-правовий акт, який би визначав правові засади порядку підготовки, обліку, зберігання та знищення документів, справ, видань і матеріалів, що містять податкову таємницю, в Державній фіскальній службі України.

Наголошено, що особливу увагу слід приділити кадровій політиці у цій сфері, зокрема здійснити перевірку знань співробітників Державно фіскальної служби України норм законодавства про податкову таємницю та правил поводження з нею.

**СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ**

**ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

1. Збінський Є. Ф. Стан і перспективи вітчизняного законодавства у сфері податкової таємниці / Є. Ф. Збінський // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». – 2014. – Вип. 5. – Т. 2. –   
   С. 115–119.
2. Збинский Е. Налоговая тайна : особенности украинского законодательства / Е. Збинский // Legea Se Viata. – 2015. – 11/2 (287). – С. 61–64.
3. Збінський Є. Податкова таємниця в системі податкової інформації : класифікаційний підхід / Є. Збінський // Jurnalul Juridic National : Teorie si Practica. – 2015. – 5 (15). – С. 62–65.
4. Збінський Є. Ф. Інститут податкової таємниці в правовій системі України / Є. Ф. Збінський // Право і суспільство. – 2015. – № 6. – С. 134–139.
5. Збінський Є. Ф. Правовий режим податкової таємниці України : характеристика структурних елементів / Є. Ф. Збінський // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». – 2015. – Вип. 6. – Т. 2. – С. 61–65.
6. Збінський Є. Ф. Інститут податкової таємниці в Російській Федерації : компаративний аналіз / Є. Ф. Збінський // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». – 2016. – № 1. – С. 16–18.
7. Збінський Є. Ф. Податкова таємниця : окремі аспекти міжнародно-правового регулювання / Є. Ф. Збінський // Підприємництво, господарство і право. – 2016. – № 1. – С. 137–141.
8. Збінський Є. Ф. Правовий режим податкової таємниці України : герменевтичний аналіз поняття / Є. Ф. Збінський // Право і суспільство. – 2016. – № 1. – С. 149–155.
9. Збінський Є. Ф. Юридична відповідальність як важливий елемент правового режиму податкової таємниці / Є. Ф. Збінський // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». – 2016. – № 36. –   
   С. 27–31.
10. Збінський Є. Ф. Інституційно-функціональний механізм забезпечення податкової таємниці в Україні : стан та перспективи / Є. Ф. Збінський // Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. – 2016. – № 1. – С. 40–44.
11. Збінський Є. Ф. Захист податкової таємниці як складова інформаційної безпеки / Є. Ф. Збінський // Імперативи розвитку цивілізації : матеріали конференції (м. Київ, 2015). – 2015. – № 2. – С. 84–85.
12. Збінський Є. Платники податків в системі інституційно-функціонального механізму податкової таємниці / Є. Збінський // Сучасні наукові дослідження представників юридичної науки – прогрес законодавства України майбутнього : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 16–17 січня 2015 року). – Дніпропетровськ : ГО «Правовий світ», 2015. – С. 54–57.

**АНОТАЦІЇ**

**Збінський Є. Ф. Правовий режим податкової таємниці в Україні.** – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Запорізький національний університет, Запоріжжя, 2016.

Дисертацію присвячено теоретико-методологічним та правовим проблемам правового режиму податкової таємниці в Україні. У роботі визначено поняття «податкова таємниця», «правовий режим податкової таємниці», «ефективність правового режиму податкової таємниці».

Окреслено основні ознаки податкової таємниці та правового режиму податкової таємниці. Охарактеризовано такі елементи правового режиму податкової таємниці в Україні, як мета, принципи, об’єкт, суб’єкти, відповідальність за його порушення, а також особливості інституційно-функціонального механізму забезпечення правового режиму податкової таємниці в Україні.

З метою подальшого вдосконалення правового режиму податкової таємниці в Україні запропоновано внести відповідні зміни та доповнення до вітчизняного деліктного законодавства, а також розробити та ухвалити Інструкцію про порядок підготовки, обліку, зберігання та знищення документів, справ, видань і матеріалів, що містять податкову таємницю, в податкових органах України.

***Ключові слова*:** *ефективність правового режиму податкової таємниці,**податкова інформація, податкова**інформація з обмеженим доступом, податкова таємниця, правовий режим податкової таємниці.*

**Збинский Е. Ф. Правовой режим налоговой тайны в Украине**. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Запорожский национальный университет, Запорожье, 2016.

Диссертация посвящена теоретико-методологическим и правовым проблемам правового режима налоговой тайны в Украине.

Выделены два основных подхода в отечественной юридической доктрине относительно определения понятия «налоговая тайна». Согласно первому подходу (узкому) налоговую тайну составляют исключительно сведения конфиденциального характера о налогоплательщике. Согласно второму (широкому) подходу к налоговой тайне относится любая налоговая информация с ограниченным доступом.

Предложено определять понятие «налоговая тайна» как совокупность конфиденциальной, не общедоступной информации налогоплательщика, которая стала известна налоговому органу в связи с выполнением возложенных на него служебных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Введено в научный оборот понятие «правовой режим налоговой тайны» как особый порядок правового регулирования общественных отношений, осуществляемый с помощью системы специальных юридических средств в сфере конфиденциальной, не общедоступной информации налогоплательщика, которая стала известна налоговому органу в связи с выполнением возложенных на него служебных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством. Выделены основные его признаки.

Среди основных признаков налоговой тайны выделены следующие: 1) налоговая тайна по режиму доступа относится к информации с ограниченным доступом; 2) налоговая тайна является тайной информацией, в т. ч. разновидностью служебной тайны; 3) сведения, составляющие налоговую тайну, имеют действительную или потенциальную ценность для налогоплательщика в силу их неизвестности другим лицам и не общедоступности; 4) ограниченный доступ к налоговой тайне осуществляется исключительно на законных основаниях; 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 получают доступ к определенной информации с ограниченным доступом налогоплательщика исключительно в связи с необходимостью реализации норм налогового законодательства и выполнения возложенных служебных обязанностей; 8) налоговые органы обязаны принять необходимые адекватные меры с целью недопущения разглашения налоговой тайны или несанкционированного доступа к ней посторонних лиц; 9) налоговые органы могут распространять информацию о налогоплательщиках только с их согласия, а при его 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; 11) конфиденциальная информация налогоплательщика может предоставляться как непосредственно налогоплательщиком, так и его законными или уполномоченными представителями в случаях, предусмотренных налоговым законодательством.

Охарактеризованы такие элементы правового режима налоговой тайны в Украине, как цель, принципы, объект, субъекты, ответственность за его нарушение, а также особенности институционально-функционального механизма обеспечения правового режима налоговой тайны в Украине.

В целях дальнейшего совершенствования правового режима налоговой тайны в Украине было предложено внести соответствующие изменения и дополнения к отечественному деликтному законодательству, а также разработать и принять Инструкцию о порядке подготовки, учета, хранения и уничтожения документов, дел, изданий и материалов, содержащих налоговую тайну, в налоговых органах Украины, где бы определялось следующее: 1) понятие и содержание налоговой тайны; 2) обязанности сотрудников налоговых органов в сфере обеспечения правового режима налоговой тайны; 3) порядок работы с документами и материалами, содержащими налоговую тайну; 4) порядок регистрации документов и материалов, содержащих налоговую тайну; 5) порядок приема и передачи документов и материалов, содержащих налоговую тайну; 6) порядок оформления, адресации, пересылки и доставки тайной корреспонденции; 7) правила составления номенклатуры дел и журналов учета, группировки выполненных секретных документов в дела; 8) правила использования документов и материалов, содержащих налоговую тайну; 9) правила уничтожения документов и материалов, содержащих налоговую тайну; 10) режим хранения документов и материалов, содержащих налоговую тайну; 11) особенности защиты информации, содержащей налоговую тайну, при использовании электронных средств ее обработки, передачи и хранения и других материальных носителей информации; 12) особенности защиты информации, содержащей налоговую тайну, в процессе финансово-хозяйственной деятельности; 13) основания и содержание ответственности за утрату документов и материалов, содержащих налоговую тайну, и за ее разглашение.

***Ключевые слова:*** *эффективность правового режима налоговой тайны,* *налоговая информация, налоговая информация с ограниченным доступом, налоговая тайна, правовой режим налоговой тайны.*

**Zbinskyy E. F. Legal regime of tax secret in Ukraine**. – Manuscript.

Thesis for earning a candidate’s degree in legal sciences with a specialization in 12.00.07 – administrative law and process; financial law; informational law. – Zaporizhzhia National University, Zaporizhzhia, 2016.

The thesis is devoted to theoretical, methodological and legal problems of the legal regime of tax secret in Ukraine. The paper defines the term «tax secret», «secret tax legal regime», «the effectiveness of the legal regime of tax secrecy».

The basic features of tax secrecy and legal regime of tax secrecy. The characteristic elements such legal regime for tax secrecy in Ukraine as the purpose, principles, subjects of the legal regime of tax information, liability for the breach, and especially the institutional mechanism for ensuring a functional legal regime for tax secrecy in Ukraine.

In order to further improve the legal regime for tax secrecy in Ukraine were asked to make appropriate amendments to the national tort laws, and to develop and approve the Regulations on the procedure of preparation, accounting, storage and destruction of documents, cases, publications and materials containing tax secret in tax authorities of Ukraine.

***Key words:*** *effectiveness of the legal regime of tax secrecy,* *tax information, tax information undisclosed, secret tax, legal regime of tax secrecy.*

Підписано до друку 23.09.2016. Формат 60x90/16. Папір офсетний.

Друк ризографічний. Умовн. друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим. Зам. № 0772.

Видавництво і друкарня – Видавничий дім «Гельветика»

73034, м. Херсон, вул. Паровозна, 46-а, офіс 105.

Телефон +38 (0552) 39-95-80

E-mail: mailbox@helvetica.com.ua

Свідоцтво суб’єкта видавничої справи

ДК № 4392 від 20.08.2012 р.