



УДК 342.9

## ІНСТИТУТ ПОДАТКОВОЇ ТАЄМНИЦІ В РОСІЙСЬКІЙ ФЕДЕРАЦІЇ: КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ

Збінський Є.Ф., здобувач  
Запорізький національний університет

Досліджено стан нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці РФ, виокремлено основні недоліки нормативно-правового забезпечення інституту податкової таємниці в правовій системі РФ та надано авторські пропозиції щодо підвищення ефективності нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці РФ.

**Ключові слова:** податкова інформація, податкова таємниця, інформація з обмеженим доступом, конфіденційна інформація, інформація про платника податків.

Исследовано состояние нормативно-правового регулирования общественных отношений в сфере налоговой тайны РФ, выделены основные недостатки нормативно-правового обеспечения института налоговой тайны в правовой системе РФ и предоставлены авторские предложения по повышению эффективности нормативно-правового регулирования общественных отношений в сфере налоговой тайны РФ.

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

Zbinskyy E.F. INSTITUTE OF TAX SECRETS IN RUSSIAN FEDERATION: COMPARATIVE ANALYSIS

The state of legal regulation of social relations in field of tax secrecy highlight main shortcomings legal security institute tax secrecy in legal system of RF and provided author offers to improve efficiency of legal regulation of social relations in field of tax secrecy RF.

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

**Постановка проблеми.** Податкове законодавство зарубіжних країн по-різному вирішує проблему впорядкування суспільних відносин у сфері податкової таємниці. У деяких країнах взагалі відсутня податкова таємниця, в інших діє принцип податкової публічності, яким суттєво обмежується дія інституту податкової таємниці. Окремі держави, навпаки, визначають інститут податкової таємниці, діяльність якого поширюється практично на всю податкову інформацію.

Реформування вітчизняної податкової системи та удосконалення нормативно-правових засад упорядкування суспільних відносин у сфері податкової таємниці потребує розгляду позитивного досвіду інших країн у цій сфері.

Вперше на пострадянському просторі поняття «податкова таємниця», що передбачає обмеження доступу до інформації, яка надходить у податкові органи, а також правовий режим дотримання її конфіденційності, набуло законодавчого оформлення в Російській Федерації. Зважаючи на це, актуальним напрямом наукової діяльності є проведення компаративного аналізу стану та перспектив розвитку інституту податкової таємниці в Російській Федерації.

**Ступінь розробленості проблеми.** Серед вітчизняних та зарубіжних дослідників, які окреслювали окремі нормативно-правові аспекти податкової таємниці, можна відмітити таких: І. Бабін, С. Дуканов, І. Кучеров, М. Костенко, О. Мандзюк, К. Проскура, О. Тімарцев, О. Шевчук, К. Юсупов тощо.

Зважаючи на міжгалузевий характер порушеної проблематики, не менш вагомими при розкритті теми цієї наукової статті є праці фахівців інформаційного права, серед яких: В. Баскаков, В. Гавловський, М. Гуцалюк, М. Дімчогло, В. Залізник, Б. Кормич, В. Ліпкан, О. Логінов, Ю. Максименко, А. Марущак, П. Матвієнко, Л. Рудник, О. Стоєцький, А. Тунік, К. Татарникова, В. Цимбалюк, Л. Харченко, К. Череповський, М. Швець, Т. Шевцова, О. Шепета, О. Чуприна.

Особливе місце серед наукових розвідок у сучасній юридичній доктрині займають доктрин-

нальні дослідження представників української наукової школи інформаційного права В. Ліпка на [1–6].

**Метою** написання наукової статті є визначення особливостей інституту податкової таємниці в правовій системі Російської Федерації.

Задля цього автором поставлені такі завдання:

- проаналізувати стан нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці;

- виокремити основні недоліки нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці;

- надати авторські пропозиції щодо підвищення ефективності нормативно-правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової таємниці.

**Виклад основного матеріалу.** Поряд із податковою таємницею у російському законодавстві знайшло визначення дефініцій й інших видів таємниць: державна, службова, адвокатська, лікарська, військова, професійна, комерційна, нотаріальна, особиста, сімейна, аудиторська, банківська, таємниця страхування, заповіді, слідства, усиновлення, зв'язку, сповіді, конфіденційності третейського слідства, конфіденційності персональних даних.

У російській правовій науці розмежовуються поняття «таємниця» та «конфіденційна інформація». У першому випадку наголошується на тому, що поняття «таємниця» має абсолютно закритий характер. А поняття «конфіденційна інформація» має обмежений доступ. Усі види таємниць об'єднує те, що вони є різновидами інформації, доступ до якої обмежено. До даної категорії інформації слід віднести і податкову таємницю.

Відповідно до ст. 102 Податкового кодексу Російської Федерації податкову таємницю становить будь-яка отримана податковим органом, органами внутрішніх справ, слідчими органами, органом державного позабюджетного фонду інформація про платника податків, за винятком таких відомостей: загальнодоступних, зокрема

тих, що стали такими із відома їх власника – платника податків; про ідентифікаційний номер платника податків; щодо порушення законодавства про податки і збори, а також про заходи відповідальності за ці порушення; що надаються податковим або правоохоронним органам інших держав відповідно до міжнародних договорів (угод), однією зі сторін яких є Російська Федерація, про взаємну співпрацю між податковими або правоохоронними органами; що надаються виборчим комісіям відповідно до законодавства про вибори за результатами перевірок податковим органом відомостей про розмір та джерела прибутків кандидата і членів його сім'ї, а також про майно, що належить кандидатові та членам його сім'ї на правах власності; що надаються в Державну інформаційну систему про державні й муніципальні платежі [7].

Ці вимоги також зазначені у Федеральному законі від 27 липня 2010 року № 210-ФЗ «Про організацію надання державних та муніципальних послуг» [8].

Не відносяться до податкової таємниці такі відомості: розголошені платником податків самостійно чи за його згодою про ідентифікаційний номер платника податків; про порушення законодавства про податки і збори, а також про міру відповідальності за ці порушення; дані, що надаються податковим (митним) чи правоохоронним органам інших країн відповідно до міжнародних договорів (угод), якщо однією зі сторін є Російська Федерація; про взаємне співробітництво між податковими (митними) чи правоохоронними органами (що стосується відомостей, які надаються цим органам); дані, що надаються виборчим комісіям відповідно до законодавства про вибори за результатами перевірок податкових органів щодо розмірів і джерел доходів, майно, права власності кандидата та його (її) чоловіка (дружини) [8].

Відповідно до п. п. 8 п. 1 ст. 32 ПК РФ дотримання податкової таємниці і забезпечення її цілісності є обов'язком податкових органів, а платники податків і платники зборів мають право на дотримання і збереження податкової таємниці. (п. п. 13 п. 1 ст. 21 ПК РФ).

Пунктом 9 ст. 84 ПК РФ встановлено, що відомості про платника податків із моменту постановки його на облік стають податковою таємницею. Також платник податків має право у будь-який зручний для нього момент пред'явити вимоги про дотримання податкової таємниці відносно нього, а не чекати закінчення податкової перевірки. Такий запит може бути як в усній, так і в письмовій формі. Згідно зі ст. 102 ПК РФ поняття податкової таємниці є більш широким порівняно з комерційною таємницею [7].

Слід зазначити, що до розголошення податкової таємниці відноситься використання чи передача іншій особі не тільки виробничої чи комерційної таємниці платника податків, що стала відома посадовій особі податкового органу, органу внутрішніх справ, органу державного позабюджетного фонду чи митного союзу, найманому спеціалісту чи експерту при виконанні ним своїх обов'язків, а також інших відомостей, наприклад, реєстрів податкового обліку. Для свідків, поняття та перекладачів, як учасників податкових правовідносин, обов'язок зберігати податкову таємницю прямо не встановлено законодавством.

Дані, що знаходяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та Єдиному державному

реєстрі індивідуальних підприємців, тобто адреса, відомості про розмір статутного капіталу, про отримані ліцензії, тощо не відносяться до відомостей, що складають податкову таємницю, за винятком даних, доступ до яких є обмеженим [10]. Також об'єктом, на який поширюється податкова таємниця, є інформація про наявність чи відсутність грошових коштів та банківському рахунку платника податків.

За порушення правового режиму податкової таємниці встановлена адміністративна та кримінальна відповідальність: ст. 13.14 Кодексу РФ про адміністративні правопорушення накладається штраф на громадян розміром від 500 до 1 000 рублів, на посадових осіб – від 4 000 до 5 000 рублів; ст. 183 Кримінального кодексу РФ – позбавлення волі на строк від 10 років; ст. 137 Кримінального кодексу РФ – позбавлення волі з неможливістю обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 5 років. Окрім того, податкові чи інші вищезазначені органи за порушення податкової таємниці несуть відповідальність за збитки, нанесені платникам податків, платникам зборів і податковим агентам внаслідок своїх неправомірних дій (рішень) чи бездіяльності, а рівно неправомірних дій (рішень) чи бездіяльності посадових осіб чи інших робітників зазначених органів при виконанні ними службових обов'язків.

Такі посадові особи можуть бути притягнені до матеріальної та дисциплінарної відповідальності. Винятки з режиму податкової таємниці повинні в обов'язковому порядку передбачатися федеральними законами. Наприклад, надання джерел формування кредитної історії інформації до бюро кредитних історій не є порушенням службової, банківської, податкової чи комерційної таємниці [11]. Відповідно до п. 2 ст. 64.1 ПК РФ організація, що претендує на отримання відстрочки чи відстрочки щодо сплати федеральних податків за рішенням міністра фінансів РФ, повинна прикласти до заяви письмову згоду на розголошення відомостей, що складають податкову таємницю, пов'язану з розглядом даного питання.

У 2004 році режим податкової таємниці став предметом розгляду Конституційного Суду РФ. Суд зазначив, що спеціальний правовий статус відомостей, що є податковою таємницею, закріплено у ст. 102 ПК РФ.

Виходячи з інтересів платників податків, а також з урахуванням принципу балансу публічних і приватних інтересів даної сфери, оскільки в процесі діяльності податкових органів РФ у їх розпорядженні знаходиться багато інформації про платника податків, його майно, статки. Поширення цієї інформації може нанести збитки як інтересам окремих громадян, так і юридичним особам, оскільки їх комерційні чи інші інтереси можуть бути порушені у випадку самовільного поширення конфіденційної інформації. Тому федеральне законодавство передбачає обмежений доступ до такої інформації шляхом встановлення переліку суб'єктів, які мають право звертатися до податкових органів за наданням інформації, що є податковою таємницею.

Крім того, КС РФ зазначив, що в п. 3 ст. 6 ФЗ від 31 травня 2002 року № 63-ФЗ «Про адвокатську діяльність і адвокатуру в Російській Федерації» визначені права адвоката, серед яких є можливість збирати необхідні для надання юридичної допомоги дані, в тому числі – робити запити до органів державної влади, органів міс-



цевого самоврядування, суспільних організацій, які зобов'язані надавати такі документи або завірнені копії у порядку, встановленому державою. Однак адвокат не внесений законодавцем до числа осіб, які мають доступ до відомостей, що відносяться до податкової таємниці.

Правовий режим обмеження доступу до інформації визначено ст. 9 Федерального закону від 27 липня 2006 року № 149-ФЗ «Про інформацію, інформаційні технології та про захист інформації» [12].

Відповідно правове регулювання податкової таємниці здійснюється не лише за допомогою Податкового кодексу Російської Федерації.

Згідно з п. 4 ст. 9 Федерального закону від 27 липня 2006 року № 149-ФЗ «Про інформацію, інформаційні технології та про захист інформації» податкову таємницю включено до поняття «інша таємниця», відповідно до якої застосовується режим конфіденційності інформації. Зазначена стаття також містить бланкетну норму права, відповідно до якої умови віднесення інформації до відомостей, що є такою таємницею, вимагає обов'язкового дотримання відносно неї конфіденційності.

Відповідальність за її розголошення встановлюється федеральними законами. Зокрема, під розголошенням податкової таємниці розуміється використання або передача іншій особі інформації, що становить комерційну таємницю платника податків і стала відомою державним посадовцям у рамках виконання ними своїх обов'язків.

Фактично у правовій конструкції норми пункту 1 статті 102 Податкового кодексу РФ закріплено заборонний принцип у частині відкритості та загальнодоступності відомостей, які мають у розпорядженні податкові органи («заборонено все, що не дозволено»).

Однак існування заборонного принципу було актуальним у період їх заснування, коли податкові органи виконували переважно фіскальні функції. Починаючи від моменту введення правової категорії «податкова таємниця», у системі податкових органів Росії відбулися суттєві зміни, що пов'язані зі значним збільшенням функцій цих органів.

Так, потреби сьогодення вимагають внесення змін до статті 102 Податкового кодексу РФ – важливо визначити дозвільний принцип надання відомостей, що містять податкову таємницю замість заборонного. Тоді положення цієї статті відповідатимуть принципу «все дозволено, за винятком».

Виняток становлять випадки, що чітко прописані в законі (наприклад, у частині надання відомостей про персональні дані). Так, варто наголосити, що в цілому режим захисту таємної та конфіденційної інформації про платників по-

датків, отриманої працівниками податкових органів, передбачений у Податковому кодексі РФ.

Отже, інститут податкової таємниці в РФ є комплексним, тобто таким, що містить норми не лише податкового, а й інформаційного, адміністративного, кримінального та інших галузей права. Він базується на заборонному принципі у частині відкритості й загальнодоступності відомостей. Однак розвиток функцій податкових органів у контексті демократичних реформ потребує переходу до дозвільного принципу надання відомостей, які мають податкову таємницю.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Шепета О.В. Адміністративно-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. Залізничак; 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. Адміністративно-правовий режим інформації з обмеженим доступом в Україні: [монографія] / В.А. Ліпкан, В.Ю. Баскаков / за заг. ред. В.А. Ліпкана. – К.: О.С. Ліпкан, 2013. – 344 с.
6. 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.
7. Податковий кодекс РФ. [Електронний ресурс]: Федеральний закон Російської Федерації прийнятий 19 липня 2000 р. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995\\_004](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_004).
8. Про організацію надання державних та муніципальних послуг. [Електронний ресурс]: Федеральний закон Російської Федерації, прийнятий від 27 липня 2010 року № 210-ФЗ. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995\\_004](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_004).
9. Про комерційну таємницю. [Електронний ресурс]: Федеральний закон Російської Федерації, прийнятий від 29 липня 2004 року № 98-ФЗ. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995\\_004](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_004).
10. Про державну реєстрацію юридичних осіб та індивідуальних підприємств. [Електронний ресурс]: Федеральний закон Російської Федерації, прийнятий від 30 січня 2004 року № 33-ФЗ. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995\\_004](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_004).
11. Про кредитні історії. [Електронний ресурс]: Федеральний закон Російської Федерації, прийнятий від 30 грудня 2004 року № 218-ФЗ. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995\\_004](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_004).
12. Про інформацію, інформаційні технології та про захист інформації. [Електронний ресурс]: Федеральний закон Російської Федерації, прийнятий від 27 липня 2006 року №149-ФЗ. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995\\_004](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_004).