



**Олег Манзюк,**

в. о. начальника

Головного оперативного управління  
Міністерства доходів і зборів України

УДК 354.21:351.713

## ***Зміст правового режиму податкової інформації в Україні***

Складність структури емпіричного й теоретичного знання призводить до збільшення ролі методології, що є характерною особливістю сучасної науки. Це обумовлює постійне звернення до зазначеної проблематики і приводить до отримання цікавих і корисних висновків, збагачуючи світ раціонального [1, с. 96]. Методологію теорії як адміністративного, так і інформаційного права побудовано на основах плюралізму, який передбачає використання безлічі способів вивчення дійсності, значущість яких визначається щодо конкретного кола завдань, поставлених перед дослідником. Не є винятком і проблема пізнання податкової інформації.

Слід визнати, що правовий режим податкової інформації окремо в науковій літературі не розглядався ані за часів СРСР, ані за доби існування незалежної України. Вивченням загальних особливостей функціонування інформації, інформаційних відносин, інформаційної безпеки та

інформаційної політики переймалися такі вчені, як І. В. Арістова, В. Ю. Баскаков, М. І. Дімчогло, В. А. Залізник, Р. А. Калюжний, В. А. Копилов, С. П. Кулицький, В. А. Ліпкан, О. В. Соснін, В. С. Цимбалюк, М. Я. Швець, О. В. Шепета; розглядали інформаційні відносини у сфері оподаткування М. В. Гринюк, М. М. Касьяненко, П. В. Цимбал та ін. Питання правового регулювання доступу до інформації як елемента реалізації права на інформацію в Україні досліджували А. І. Марущак, Є. Д. Скулиш. Натомість маємо констатувати, що поки не вироблено парадигмального визначення податкової інформації, що й зумовлює *актуальність* написання статті.

Сутність змісту правового режиму податкової інформації в Україні пропонуємо дослідити через семантику термінів «інформація», «податкова інформація» та «правовий режим», поєднану з аналізом чинного законодавства.

В усі часи інформація відігравала значну роль у будь-якому суспільстві,

але вивчати поняття «інформація» почали лише у 20-х роках минулого століття, причому спершу в межах гуманітарних наук, що досліджували масові та індивідуальні комунікації. Теорія та практика журналістики були тією першою сферою, де почався пошук підходів, що вплинули потім не лише на теорію масових комунікацій, а й на теоретико-інформаційні уявлення в межах кібернетики [2].

Найбільш значного розвитку проблема визначення поняття «інформація» набула в межах теорії інформації та кібернетики. Ці наукові галузі уточнили, визначили кількісні методи вимірювання інформації, поглибили, збагатили її зміст [2].

Один із основоположників кібернетики Н. Вінер розглядав інформацію як специфічну субстанцію, відмінну як від матеріального, так і від ідеального, стверджуючи, що «інформація – це ані матерія, ані енергія» [3, с. 132].

Розглядаючи етимологію поняття «інформація», слід зазначити, що воно – латинського походження (*informatio*), що в перекладі означає роз'яснення, відомість тощо [4].

У словнику іншомовних слів термін «інформація» має кілька значень.

1. Повідомлення про щось.

2. Відомості про навколишній світ, процеси, які в ньому відбуваються, про події, ситуації, чийсь діяльність, що їх сприймають людина і живі організми, керуючі машини та інші системи [5, с. 293].

У юридичній енциклопедії також міститься визначення поняття «інформація» як документовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються у суспільстві й державі та навколишньому середовищі [6, с. 717].

Що ж до доктринальних визначень поняття «інформація», то вони є найбільш різноманітними та строкатими. Хоча в різних галузях науки та права акцентується на різних якостях інформації як феномена [4].

Найбільш поширеним у юридичній науці є визначення поняття «інформація» також як певних відомостей, сукупності яких-небудь даних, знань [7, с. 153].

Як зазначає В. Г. Лукашевич, під *інформацією* в широкому значенні цього слова слід розуміти різні відомості про навколишній світ, що їх отримує матеріальна підсистема під час її взаємодії з навколишнім середовищем [8, с. 265].

Б. А. Кормич пропонує таке визначення *інформації*: це дані, які були організовані в такій формі та документовані або передані таким чином, що можуть бути сприйнятими іншою особою [9, с. 45].

З огляду на велику кількість позицій науковців щодо визначення поняття «інформація», надати визначення поняття «інформація», яке відповідає тиме всім критичним зауваженням, досить складно.

Ми підтримуємо думку В. А. Ліпкана та В. А. Залізняка [4], які, солідаризуючись із Р. С. Белкіним [10, с. 270], стверджують, що загальне визначення інформації може мати лише гносеологічний чи науковий характер. Будь-яке визначення має відображати функціональне призначення інформації.

Отже, виходячи з доктринальних визначень поняття «інформація» під *інформацією* в юридичній науці слід розуміти *формально визначені результати інтелектуальної діяльності людини, що врегульовані вітчизняним законодавством*.

Щодо розуміння поняття «правовий режим», то підкреслимо, що нині ще не виокремилась єдина позиція серед науковців. До того ж погляди авторів здебільшого залежать від того, яку саме галузь юридичної науки репрезентує той чи той дослідник.

З метою повнішого та об'єктивного визначення поняття «правовий режим» вважаємо за необхідне дослідити позиції в цьому контексті фахівців як теорії держави та права, так

і галузевих наук – адміністративного, цивільного права [11, с. 110].

Серед фахівців теорії держави та права, які досліджували порушену проблематику, слід відмітити С. С. Алексєєва, Н. І. Матузова, А. В. Малька, В. М. Корельського, В. Д. Первалова [11].

На думку С. С. Алексєєва, *правовий режим* – порядок регулювання, який виражений у комплексі правових засобів, що характеризують особливе сполучення взаємодіючих між собою дозволів і заборон, а також позитивних зобов'язань, які утворюють особливу направленість регулювання [12, с. 185].

Н. І. Матузов та А. В. Малько розглядають *правовий режим* як особливий порядок правового регулювання, який виражається у певному поєднанні юридичних засобів і створює бажаний соціальний стан і конкретний ступінь сприятливості або несприятливості для задоволення інтересів суб'єкта права. Тобто, режим – це система умов і методів здійснення правового регулювання, так би мовити, «розпорядок» дії права, його функціональна характеристика [13, с. 17–18].

На думку Е. Ф. Шамсумової, *правовий режим* – це особливий порядок законодавчого регулювання діяльності суб'єктів права у різноманітних сферах суспільних відносин або на певних об'єктах, який складається з установлення механізму забезпечення фактичної реалізації системи стимулів, нормативів, гарантій, заборон, зобов'язань, обмежень, а також їх виконання, застосування заходів примусу та притягнення винних до відповідальності [14, с. 71–72].

В. М. Корельський, В. Д. Первалов під *правовим режимом* розуміють специфіку юридичного регулювання певної сфери суспільних відносин за допомоги різних юридичних засобів [15, с. 265].

З позиції інших фахівців теорії держави і права *правовий режим* – це певний порядок правового регулю-

вання, який забезпечується через особливе поєднання залучених для його здійснення способів, методів і типів правового регулювання [16, с. 410].

Отже, здебільшого фахівцями теорії держави та права правовий режим визначається як певний порядок правового регулювання окремих суспільних відносин, тобто правовий режим ототожнюється з методом правового регулювання.

Що ж до фахівців адміністративного права, то з-поміж дослідників цієї проблематики слід відмітити таких, як Д. М. Бахрах, І. С. Розанов, В. Б. Рушайло, С. В. Ківалов, Л. Р. Біла [17–20].

Так, спершу Д. М. Бахрах визначав правовий режим як систему норм права, яка регулює людську діяльність, відносини між людьми з приводу певних об'єктів [17, с. 13]. Згодом Д. М. Бахрах під правовим режимом уже розуміє офіційно встановлений особливий порядок правового регулювання, який відображає сукупність юридичних і організаційних засобів, які використовуються для закріплення соціально-правового стану об'єктів впливу і спрямований на забезпечення їх сталого функціонування [18, с. 478].

На думку В. Б. Рушайла, *правовий режим* – це закріплені в законодавстві права, обов'язки та відповідальність; система заходів, які використовуються для досягнення поставлених цілей; система правового впливу, що полягає у специфіці способів регулювання та його механізму [19, с. 14].

С. В. Ківалов, Л. Р. Біла *правовий режим* тлумачать як сукупність правил, закріплених юридичними нормами, що регулюють певну діяльність людей [20, с. 37].

У найзагальнішій формі поняття «правовий режим» визначається Ю. П. Битяком як порядок регулювання, комплекс правових засобів, що характеризують особливе поєднання взаємодіючих дозволів, заборон, а також позитивних зобов'язань, який

створює особливу спрямованість регулювання [21, с. 276].

Отже, всі ці визначення поняття «правовий режим» мають загальнотеоретичну спрямованість, а тому в них не відображається галузева специфіка права. Кожній галузі права притаманний свій специфічний режим регулювання, яким і обумовлюється юридична особливість певної галузі [21]. Кожна галузь права використовує більш вузьке поняття з позицій специфіки своєї галузі [11].

Тепер перейдімо безпосередньо до правового режиму податкової інформації. До особливостей такої інформації слід віднести наявність суб'єктів та об'єктів інформаційних відносин. Суб'єктами інформаційних відносин у процесі діяльності органів Міністерства доходів і зборів України є працівники, уповноважені на ведення цієї діяльності, а також юридичні та фізичні особи, об'єднання громадян, міжнародні організації, релігійні організації, суб'єкти владних повноважень. Об'єктами інформаційних відносин є документована або публічно оголошена інформація про події та явища в галузях економіки, міжнародній, соціальній та інших сферах. Ефективне інформаційне забезпечення залежить від відповідної інформаційної системи органів Міністерства доходів і зборів України [2].

Згідно зі ст. 16 Закону України «Про інформацію» податкова інформація – сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України (далі – Кодекс) [22].

Наступним абзацем зазначено, що правовий режим податкової інформації визначається Кодексом та іншими законами. Наприклад, збирання податкової інформації передбачено ст. 72 Кодексу [23], порядок отримання подат-

кової інформації контролюючими органами передбачено – ст. 73, оброблення та використання податкової інформації – ст. 73.

Обравши за критерій розподілу режим доступу до податкової інформації, до системи податкової інформації ми відносимо таке.

1. *Відкриту інформацію:*

1.1. загальну інформацію, що створюється у процесі діяльності (та її частина, яка не містить конфіденційних відомостей);

1.2. податкову інформацію, яка надається та розповсюджується ЗМІ;

1.3. офіційні документи.

2. *Інформацію з обмеженим доступом:*

2.1. конфіденційну;

2.4. таємну.

До відкритої податкової інформації належить податкова інформація, яка перебуває у володінні, користуванні або розпорядженні контролюючих органів, їхніх посадових осіб чи платників податків і не належить до податкової інформації з обмеженим доступом, а також інформація про платників податків, на поширення якої такі платники надали дозвіл. Дозвіл на поширення відкритої податкової інформації надається експертними комісіями контролюючих органів, які створюються в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

До податкової інформації з обмеженим доступом ми відносимо податкову інформацію, яка може бути збережена на матеріальних носіях або відображена в електронному вигляді, доступ до якої обмежено відповідно до законодавства України її власником чи добросовісним користувачем (суб'єктом владних повноважень, фізичною або юридичною особою) у зв'язку з її особливою цінністю для них на законних підставах [11, с. 97]. До такої інформації належать *конфіденційна податкова інформація*, до якої ми відносимо будь-яку податкову інформацію з обмеженим доступом,

що не має ознак державної таємниці, і *таємна* – будь-яка податкова інформація з обмеженим доступом, що має ознаки державної таємниці. Статус державної таємниці надається податковій інформації відповідно до Закону України «Про державну таємницю» [24].

До *конфіденційної податкової інформації* належить інформація:

1) про платників податків – фізичних та юридичних осіб, одержана контролюючими органами у зв'язку з виконанням покладених на них функцій, крім інформації про невиконання ними податкових зобов'язань та вчинення інших правопорушень у сфері оподаткування;

2) про зовнішньоекономічну діяльність, фінансування валютних, експортно-імпорتنих операцій, одержана контролюючими органами згідно із законодавством України;

3) про підготовку та укладення міжнародних договорів України з питань оподаткування;

4) про діяльність контролюючих органів, зокрема щодо стягнення податків;

5) інша податкова інформація, що є власністю держави та включена до переліку конфіденційної інформації Міністерством доходів і зборів України.

До того ж, ст. 70 Кодексу визначено, що центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику формує та веде Державний реєстр фізичних осіб – платників податків (далі – Державний реєстр) [25].

Згідно з підпунктом 70.15.2 п. 70.15. ст. 70 Кодексу відомості з Державного реєстру є інформацією з обмеженим доступом.

Пунктом 63.12 ст. 63 Кодексу встановлено, що інформація, яка збирається, використовується та формується органами доходів і зборів у зв'язку з обліком платників податків, вноситься до інформаційних баз даних і використовується з урахуванням обмежень, передбачених для податкової інформації з обмеженим доступом.

Відповідно до п. 17.1.9 ст. 17 Кодексу платник податків має право на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю.

Також підпунктом 21.1.6 п. 21.1 ст. 21 Кодексу встановлено, що посадові особи контролюючих органів зобов'язані не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи.

Згідно зі ст. 11 Закону України «Про інформацію» та ст. 14 Закону України «Про захист персональних даних» не допускається збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди.

З огляду на наведене, надання інформації є можливим за умови дотримання порядку, встановленого чинним законодавством України.

Також слід зазначити, що з метою вдосконалення інформаційного обміну між судами загальної юрисдикції та контролюючими органами розроблено Порядок надання судам загальної юрисдикції інформації про реєстраційні номери облікових карток платників податків боржників і стягувачів, затверджений спільним наказом Державної судової адміністрації України та Державної податкової служби України від 26.02.2013 № 30/44 (далі – Порядок).

Відповідно до вимог Порядку контролюючі органи надають на запити судів загальної юрисдикції інформацію про реєстраційні номери облікових карток платників податків боржників і стягувачів на підставі судових рішень, що набрали законної сили, для внесення цих даних до виконавчого документа, що видається відповідно до вимог процесуального законодавства [25].

Отже, захист податкової інформації з обмеженим доступом здійснюється згідно з вимогами законів та інших нормативно-правових актів з питань захисту інформації та дотримання інформаційної безпеки.

Органи Міністерства доходів і зборів України мають право надавати інформацію про платників податків у порядку та у випадках, передбачених законом, а також за згодою платників податків.

Надання узагальненої податкової інформації органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування здійснюється винятково Міністерством доходів і зборів України. Узагальненою податковою інформацією є інформація про платників податків або про територіальні органи Міністерства доходів і зборів України, зведена за окремими ознаками.

У разі надання податкової інформації органами Міністерства, центральний орган у межах своїх повноважень здійснює контроль за додержанням установленого режиму доступу та зберігання цілісності податкової інформації.

Втрата документів, що містять податкову інформацію, або розголошення інформації з обмеженим доступом, які одержані посадовими особами у зв'язку з виконанням службових обов'язків, тягне за собою відповідальність згідно із законодавством України.

Наостанку зазначмо, що нині магістральним напрямом розвитку податкової інформації в Україні є забезпечення вільного доступу фізич-

них та юридичних осіб до неї завдяки засобам телекомунікації, надання офіційного статусу електронним копіям нормативних документів, уніфікація і стандартизація форм зберігання та обміну податковою інформацією в електронному вигляді. Вирішення відповідних завдань – важливий крок до забезпечення прозорості закону. Важливий, але не останній. Адже для того, щоб доступна та синтаксично адекватна податкова інформація стала знанням, тобто безпосереднім керівництвом до дій, необхідно також враховувати її семантичний і прагматичний аспекти. Водночас, семантична адекватність сприйняття податкової інформації користувачем інформаційної системи порушується у випадку неспадань тезаурусів користувача й законодавця, а розбіжності їхніх цілей обтяжують проблему інтерпретації.

Отже, сучасна податкова інформація – доволі динамічне явище, яке перебуває в постійному розвитку і вдосконаленні та має досить рухливу структуру. Будучи окремою матерією, вона ще не формує галузі податкового права, але пронизує всю її сутність. Тому повноцінне дослідження зазначеної проблематики повинне спиратися на принцип плюралізму методології, що не лише уможливить надання змістовного аналізу податкової інформації, а й сприятиме виведенню визначених закономірностей та аналогій, що мають суттєве значення як для держави в цілому, так і для кожного окремого громадянина.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сидорова Е. В. Проблемы методологии исследования правовых ценностей / Е. В. Сидорова // Государство и право. – СПб, 2012. – № 7 – С. 96–101.
2. *Організаційно-правові засади інформаційно-аналітичної роботи в органах державної податкової служби України* [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук :

12.00.07 / І. С. Стаценко-Сургучова ; Національний ун-т держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2008. – 20 с.

3. *Винер Н.* Кибернетика и управление, их связь в животном и машине / Н. Винер. – М. : Иностранная литература, 1958. – 418 с.

4. *Ліпкан В. А.* Систематизація інформаційного законодавства України : [монографія] / В. А. Ліпкан, В. А. Залізник ; За заг. ред. В. А. Ліпкана. – К. : О. С. Ліпкан, 2012. – 304 с.

5. *Мельничук О. С.* Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничука. – К., 1974. – 775 с.

6. *Погорілко В. Ф.* Інформація / В. Ф. Погорілко // Юридична енциклопедія : У 6 т. / Редкол. : Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К. : Укр. енцикл., 1999. – Т. 2. – С. 717.

7. *Философский словарь* / Под ред. М. М. Розенталя. – М. : Политиздат, 1972. – 496 с.

8. *Лукашевич В. Г.* До визначення поняття «інформація», що вживається в сучасному юридичному обігу / В. Г. Лукашевич // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 1998. – № 3. – С. 263–268.

9. *Кормич Б. А.* Організаційно-правові основи політики інформаційної безпеки України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Б. А. Кормич. – О., 2004. – 427 с.

10. *Белкин Р. С.* Курс криминалистики : В 3 т. : общая теория криминалистики. – М. : Юристъ, 1997. – Т. 1. – С. 270.

11. *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. : ФОРМ О. С. Ліпкан, 2013. – 308 с.

12. *Алексеев С. С.* Общие дозволения и общие запреты в советском праве / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1989. – 288 с.

13. *Матузов Н. И.* Правовые режимы: вопросы теории и практики / Н. И. Матузов, А. В. Малько // Изв. вузов. Правоведение. – 1996. – № 1. – С. 16–29.

14. *Шамсумова Э. Ф.* Правовые режимы (теоретический аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Э. Ф. Шамсумова. – Екатеринбург, 2001. – 213 с.

15. *Корельский В. М.* Теория государства и права : [учеб. для вузов] / под ред. В. М. Корельского, В. Д. Перевалова. – М. : Инфра – М, 1997. – 570 с.

16. *Загальна теорія держави і права* : [підруч.] / за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Х. : Право, 2002. – 432 с.

17. *Бахрах Д. Н.* Административное право России : [учеб. для вузов] / Д. Н. Бахрах. – М. : Норма, 2002. – 444 с.

18. *Бахрах Д. Н.* Административное право : [учеб. для вузов] / Д. Н. Бахрах, Б. В. Россинский, Ю. Н. Стариков. – [3-е изд., пересмотр. и доп.]. – М. : Норма, 2007. – 816 с.

19. *Рушайло В. Б.* Административно-правовые режимы : [монография] / В. Б. Рушайло. – М. : Щит – М, 2000. – 264 с.

20. *Ківалов С. В.* Адміністративне право України : [навч.-метод. посіб.] / С. В. Ківалов, Л. Р. Біла. – [2-ге вид., переробл. і доповн.]. – Одеса : Юрид. літ., 2002. – 312 с.

21. *Административное право Украины* : [учеб.] / под ред. проф. Ю. П. Битяка. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – Х. : Право, 2003. – 576 с.

22. *Про інформацію* : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.

23. *Податковий кодекс України* // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.

24. *Про державну таємницю* : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 16. – Ст. 93.

25. *Про розгляд звернення* : лист Міністерства доходів і зборів України від 11.09.2013 № 4375/д/99-99-18-06-05-14.

**Мандзюк О. А. Зміст правового режиму податкової інформації в Україні**

У статті надано позицію автора щодо змісту правового режиму податкової інформації в Україні. За результатами дослідження робиться висновок, що до системи податкової інформації належить відкрита податкова інформація та податкова інформація з обмеженим доступом.

**Ключові слова:** податкова інформація, правовий режим, Податковий кодекс України.

**Мандзюк О. А. Содержание правового режима налоговой информации в Украине**

В статье подана позиція автора относительно содержания правового режима налоговой информации в Украине. По результатам исследования делается вывод, что к системе налоговой информации относится открытая налоговая информация и налоговая информация с ограниченным доступом.

**Ключевые слова:** налоговая информация, правовой режим, Налоговый кодекс Украины.

**Mandzuk O. Content of legal regime of the tax information in Ukraine**

The article offers the author's position regarding the content of legal regime of the tax information in Ukraine. As the results of research it is concluded that the open tax information and tax information with limited access belongs to the system of the tax information.

**Key words:** tax information, the legal regime of the tax information, Tax Code of Ukraine.