

**ЗБІНСЬКИЙ Є. Ф.,**

здобувач

(Запорізький національний університет)

УДК 342.9

## **ПРАВОВИЙ РЕЖИМ ПОДАТКОВОЇ ТАЄМНИЦІ УКРАЇНИ: ГЕРМЕНЕВТИЧНИЙ АНАЛІЗ ПОНЯТТЯ**

Досліджено доктринальні та законодавчі визначення понять «правовий режим», «правовий режим інформації», «правовий режим податкової інформації». Констатовано, що правовий режим є одним із способів правового регулювання, певною системою координат, у межах якої задовольняються інтереси суб'єктів права, заради яких вони вступали в ці відносини. Розкрито основні ознаки правового режиму податкової таємниці в Україні та запропоновано авторське визначення даного поняття.

**Ключові слова:** податкова інформація, податкова таємниця, правовий режим, правовий режим інформації, правовий режим податкової таємниці.

Исследованы доктринальные и законодательные определения понятия «правовой режим», «правовой режим информации», «правовой режим налоговой информации». Констатировано, что правовой режим является одним из способов правового регулирования, определенной системой координат, в рамках которой удовлетворяются интересы субъектов права, ради которых они вступали в эти отношения. Раскрыты основные признаки правового режима налоговой тайны в Украине и предложено авторское определение данного понятия.

**Ключевые слова:** налоговая информация, налоговая тайна, правовой режим, правовой режим информации, правовой режим налоговой тайны.

Studied doctrinal and legislative definition of «legal regime», «legal regime of information», «legal regime of tax information». Stated that legal regime is one way of regulation, some coordinate system within which satisfied interests of legal subjects for which they entered into this relationship. The basic features of legal regime of tax secret in Ukraine and invited author's definition of this concept.

**Key words:** tax information, tax secrets, legal regime, legal regime media, legal regime of tax secrecy.

**Вступ.** Важливою умовою забезпечення реалізації прав і свобод людини та громадянина, а також національних інтересів будь-якої держави є правове регулювання суспільних відносин незалежно від сфери, де вони виникають, змінюються чи припиняються.

Правові режими є сполучною ланкою між нормативним актом і правозастосовчою практикою, і від якості їх використання в обох сферах, грамотного закріплення в законодавстві залежить успіх управлінського процесу [1, с. 24].

Попри загальноживаність як у науковій літературі, так й у вітчизняних та зарубіжних нормативно-правових актах категорії «правовий режим», визначення цього поняття є доволі дискусійним серед дослідників. При чому трактування в галузевих дослідженнях має подекуди діаметрально протилежний характер.

Особливо неоднозначним є визначення поняття «правовий режим податкової таємниці», що й обумовило актуальність написання цієї наукової статті.

Серед вітчизняних та зарубіжних дослідників, які окреслювали окремі правові засади предмета дослідження податкової інформації, можна відмітити: 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. Залізняк, 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 доктринальні дослідження представників української наукової школи інформаційного права В. Ліпкана [2–7].

**Постановка завдання.** Метою написання наукової статті є визначення поняття та особливостей правового режиму податкової таємниці України.

Задля цього автором поставлені такі завдання:

- проаналізувати доктринальні позиції щодо визначення поняття «правовий режим»;
- дослідити законодавчі дефініції у даному контексті;
- надати авторську позицію щодо визначення поняття «правовий режим податкової таємниці».

**Результати дослідження.** У вітчизняній правовій системі можливо виокремити багато галузей права, де в упорядкуванні суспільних відносин застосовуються різні правові режими, вказуючи таким чином на певну специфічність та особливість правового регулювання. Хоча інтенсивність застосування цього поняття в різних галузях права є нерівномірною: в адміністративному та фінансовому – часто, в цивільному та сімейному – рідко, в кримінальній галузі права воно взагалі не застосовується.

У рамках адміністративного права досліджуються концептуальні засади правового режиму надзвичайного чи воєнного стану; земельного права – правовий режим земельної ділянки, правовий режим зон санітарної охорони водних об'єктів, правовий режим земель охоронних зон об'єктів магістральних трубопроводів; фінансового права – правовий режим певного майна суб'єктів господарської діяльності; цивільного права – правовий режим самочинного будівництва тощо.

Не менш інтенсивно дане поняття застосовується й у Податковому кодексі: «податковий режим», «режим оподаткування», «загальний режим оподаткування», «спеціальний податковий режим», «спеціальний режим оподаткування», «режим податкової застави», «режими розстрочення і відстрочення сплати податкових платежів», «спеціальний режим оподаткування» тощо.

Однак у кожному з цих актів по-різному визначається зміст правового режиму. Наприклад, у законах України «Про правовий режим воєнного стану» та «Про правовий режим надзвичайного стану» під ними розуміється «певний порядок введення, припинення, дії, особливості діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій, специфіка додержання прав і свобод людини і громадянина, а також прав і законних інтересів юридичних осіб і відповідальність за порушення вимог або невиконання заходів правового режиму».

У законах України «Про правовий режим майна у Збройних Силах України» та «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» визначається особливий статус того чи того об'єкта.

У ст. 11 Податкового кодексу України зауважується, що «спеціальний податковий режим – система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів» [8].

Ще більший плюралізм трактування змісту поняття «правовий режим» спостерігається в підзаконних нормативно-правових актах.

Як слушно зауважує О. Родіонов: «...режимне регулювання перейшло з рівня переважно відомчого нормотворення на законодавчий, у зв'язку з чим проблема правових режимів стає однією з найбільш значущих у теорії права» [1, с. 24].



Останнім часом це поняття особливо динамічно застосовується фахівцями інформаційного права, розкриваючи зміст та специфіку правового регулювання окремих видів інформації: правовий режим персональних даних, правовий режим податкової інформації, правовий режим інформації з обмеженим доступом тощо.

Попри це, а також наявність значного кола інформаційних нормативно-правових актів, де застосовується цей термін на рівні окремих статей чи навіть розділів, зокрема: «правовий режим інформації довідково-енциклопедичного характеру (ст. 12 Закону України «Про інформацію»», «правовий режим інформації про стан довкілля (екологічної інформації) (ст. 13 Закону України «Про інформацію»», «правовий режим інформації про товар (роботу, послугу) (ст. 14 Закону України «Про інформацію»», «правовий режим науково-технічної інформації» (ст. 15 Закону України «Про інформацію»», «правовий режим податкової інформації (ст. 16 Закону України «Про інформацію»», «правовий режим державної статистичної інформації (ст. 18 Закону України «Про інформацію»», «правовий режим соціологічної інформації (ст. 19 Закону України «Про інформацію»», «правовий режим конфіденційної інформації (ст. 21 Закону України «Про інформацію»», розділ 2 Закону України «Про науково-технічну інформацію»», «правовий режим наукового і науково-технічного результату» (ст. 22 Закону України «Про наукову та науково-технічну діяльність») тощо, упорядкування суспільних відносин за допомогою правового режиму є недосконалим.

Не менш плюралістичною є доктринальна термінологія. Так, І. Бачило оперує поняттям «правовий режим інформаційних ресурсів» [9] та «правовий режим інформаційних технологій, інформаційних систем і мереж»; О. Городов – «правовий режим інформації» та види режимів залежно від доступу інформації [10]; Б. Кормич – «правовий режим державної таємниці», «правовий режим інформації з обмеженим доступом», «режими доступу до інформації» [11]; А. Марущак – «правовий статус інформації» [12].

«Перехід даної категорії в іншу якість пов'язаний із її недостатньою пропрацьованістю на загальнотеоретичному рівні при різноманітті вузькогалузевих підходів. При цьому слід зазначити невідповідність законодавця до змін підходів у правовому регулюванні. Правові режими, встановлювані нормативно-правовими актами різного рівня, найчастіше не діють у силу недостатньої чіткості тексту закону, відсутності необхідних елементів, що забезпечують безперебійну роботу режиму, низького рівня юридичної техніки як наслідок неопрацьованої теоретичної основи» [1, с. 35].

Відсутність легальної дефініції та узгодженої наукової думки щодо визначення поняття «правовий режим», особливостей його структури, а головне – специфіки нормативно-правового оформлення, потребує додаткового теоретичного осмислення.

Уперше категорію «правовий режим» до наукового обігу було введено С. Алексєєвим, пропонуючи таке визначення цього поняття, як порядок регулювання, який виражений у комплексі правових засобів, що характеризують особливе поєднання взаємодіючих між собою дозволів та заборон, а також позитивних зобов'язань, які утворюють особливу направленість регулювання [13, с. 185].

Аналіз доктринальних джерел у цій сфері дозволяє зробити такі висновки:

1. Правовий режим – самостійна правова категорія.
2. Близькі, але не тотожні за змістом до поняття «правовий режим», поняття «механізм правового регулювання», «інститут права», «правовий статус», «правове становище» тощо.
3. Правовий режим є однією з детермінант, що визначає характер, результат і ступінь ефективності правового регулювання.
4. Правовий режим – це система умов здійснення правового регулювання.
5. Правовий режим у правовій політиці виступає найважливішою умовою вдосконалення дієвості правових норм.
6. Правовий режим – складний феномен правового життя, що охоплює різноманітні варіативно поєднані правові засоби.
7. Правовий режим є складовим елементом управлінського процесу.
8. Правовий режим має певну специфіку в різних галузях права.



9. Правовий режим визначається в нормативно-правових актах та забезпечується державним примусом.

10. Встановлення правового режиму має за мету упорядкування специфічного кола суспільних відносин шляхом чіткого визначення мети, просторово-часових меж, суб'єктів, об'єктів тощо.

Таким чином, правовий режим – це особливий порядок правового регулювання суспільних відносин, що здійснюється за допомогою системи варіативно поєднаних юридичних засобів для задоволення інтересів суб'єкта права.

Одним із найбільш поширених критеріїв класифікації правового режиму серед науковців є особливості тієї чи іншої галузі (інституту) права. «Галузеві відрізняються специфікою прийомів регулювання, дією власних принципів, характером виникнення, формування й реалізації галузевих прав і свобод, специфікою санкцій, інституційною ознакою – наявністю галузі законодавства на чолі з кодифікованим актом» [14, с. 12].

Поряд із цим диференціація правових режимів здійснюється й за іншими критеріями: залежно від предмета правового регулювання виділяють конституційний, адміністративний, земельний, фінансовий, податковий режими тощо; залежно від змісту – валютний, митний тощо; залежно від суб'єктів, щодо яких він встановлюється – режим біженців, вимушених переселенців, осіб без громадянства тощо; залежно від функцій права – режим особливого регулювання та особливої охорони; залежно від форми виразу – законний та договірний; залежно від рівня нормативних актів, в яких вони встановлені, – загальнофедеративні, регіональні, муніципальні та локальні; залежно від сфер використання – внутрішньодержавні і міждержавні (режими територіальних вод, економічних санкцій тощо) [15, с. 12].

Не менш плюралістичними є критерії класифікації правового режиму інформації. Так, Т. Чернишова пропонує виокремлювати види правового режиму інформації залежно від виду інформації, зауважуючи при цьому, що «правовий режим конкретного виду інформації відрізняється особливостями, залежно від правил створення, збирання, зберігання, використання, розповсюдження та захисту відомостей» [16, с. 100]. До того ж, дослідниця пропонує й інші критерії класифікації правового режиму інформації: за порядком доступу (на відкрити інформацію та інформацію з обмеженим доступом), залежно від джерела інформації на правовий режим публічно оголошеної інформації, правовий режим документованої інформації, правовий режим інформації в інформаційно-автоматизованих системах [16, с. 100].

Л. Терещенко пропонує класифікувати правові режими інформації на дві великі групи: загальний та спеціальний, причому «... загальним правовим режимом інформації є режим відкритої інформації, що характеризується відкритістю, доступністю інформації як для фізичних, так і для юридичних осіб. Спеціальні правові режими інформації направлені на охорону відомостей, вільне розповсюдження яких порушує права і законні інтереси суспільства, держави, особистості» [17, с. 167].

Новаторським є підхід щодо цього питання О. Мандзюка, який здійснив класифікацію правового режиму податкової інформації залежно від суб'єктів (правовий режим податкової інформації фізичних осіб, правовий режим податкової інформації юридичних осіб); за територією розповсюдження (загальнодержавний; регіональний; місцевий); залежно від змісту податку (правовий режим податкової інформації щодо податків на доходи; правовий режим податкової інформації щодо податків на споживання; правовий режим податкової інформації щодо податків на майно тощо); залежно від функцій права (регулятивний, охоронний); залежно від сфер використання (внутрішній (правовий режим податкової інформації, що діє у сфері функціонування податкових органів) і зовнішній (правовий режим податкової інформації, що діє між податковими органами та іншими учасниками податкових відносин)); залежно від сфери життєдіяльності (правовий режим податкової інформації в культурній сфері, правовий режим податкової інформації в економічній сфері, правовий режим податкової інформації в політичній сфері тощо); залежно від джерел (правовий режим податкової інформації, отриманої з зовнішніх джерел (податкова інформація, надана платниками



податків; із банківських чи правоохоронних установ тощо); правовий режим податкової інформації, отриманої з внутрішніх джерел (податкова інформація, що отримана податковими органами шляхом самостійного пошуку); залежно від рівня збору інформації (правовий режим вхідної податкової інформації і правовий режим вихідної податкової інформації); за часом дії (постійні і тимчасові); залежно від форми закріплення (правовий режим публічно оголошеної податкової інформації, правовий режим документованої податкової інформації, правовий режим податкової інформації, що міститься в інформаційно-телекомунікаційних системах); залежно від порядку доступу (відкрита податкова інформація і податкова інформація з обмеженим доступом) [18, с. 25].

Отже, зважаючи на те, які саме юридичні засоби домінують при регулюванні тих чи інших суспільних відносин, можна виокремлювати різні правові режими ідентичних суспільних відносин. Наприклад, суспільні відносин у сфері податкової таємниці можуть бути врегульовані цивільно-правовими, адміністративно-правовими, кримінально-правовими юридичними засобами. У зв'язку з чим слід вирізняти цивільно-правовий режим податкової таємниці, адміністративно-правовий режим податкової таємниці чи кримінально-правовий режим податкової таємниці.

Окреслити зміст правового режиму тих чи інших суспільних відносин іноді дуже складно, що підтверджується наявністю широкої інтерпретації визначення поняття того чи іншого галузевого режиму серед фахівців різних галузей права.

Особливо неоднозначною є ситуація при визначенні правового режиму інформації. Наша позиція кореспондує з думками інших дослідників інформаційної проблематики, які зауважили: «... визначити правовий режим інформації дуже складно, а іноді й зовсім неможливо» [19, с. 19], «... не може існувати єдиного правового режиму для різних видів інформації» [20, с. 32].

Аналіз доктринальних праць у цій сфері дозволив дійти висновку, що дослідники недостатньо звертали свою увагу на визначення поняття «правовий режим інформації» попри його широку вживаність у наукових розвідках. Лише в декількох роботах міститься авторська позиція щодо цього. Так, Т. Чернишова пропонує під поняттям «правовий режим інформації» розуміти передбачений нормативно-правовими актами, а також міжнародними договорами особливий порядок створення, зберігання, використання, розповсюдження та захисту інформації з метою забезпечення прав та інтересів суб'єктів інформаційних правових відносин [16, с. 99].

Л. Терещенко надає таке визначення поняття «правовий режим інформації» – це об'єктний режим, що вводиться законодавчим актом і дозволяє забезпечити комплексність впливу шляхом сукупності регулятивних, охоронних, процесуально-процедурних засобів, що характеризуються особливим поєднанням дозволів, заборон і зобов'язань, а також гарантій щодо його забезпечення [17, с. 197].

О. Мандзюк пропонує визначення поняття «правовий режим податкової інформації» як передбачений чинним законодавством особливий порядок правового регулювання суспільних відносин, що здійснюється за допомогою системи спеціальних юридичних засобів у сфері суспільно значимих відомостей та/або даних, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді, що створені чи одержані податковими органами у межах повноважень, передбачених законодавством із метою забезпечення ефективного функціонування системи оподаткування [18, с. 8].

Отже, здебільшого дослідники при визначенні поняття «правовий режим інформації» загалом чи «правовий режим податкової інформації» синтезують окремі норми законів України «Про інформацію», «Про доступ до публічної інформації», Податкового кодексу України тощо.

Зважаючи на зазначене вище, а також беручи до уваги запропоноване нами визначення поняття «податкова таємниця», вважаємо за необхідне виокремити такі основні ознаки правового режиму податкової інформації:

- 1) це особливий порядок правового регулювання податкових відносин;



2) обмежується сферою створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорони та захисту конфіденційної не загальнодоступної інформації платника податків;

3) здійснюється за допомогою системи варіативно поєднаних юридичних засобів;

4) має чітко визначені часово-просторові межі, організаційно-функціональний механізм забезпечення;

5) формальна визначеність у низці нормативно-правових актів різної юридичної сили;

6) закріпленість як податковим, так й інформаційним законодавством;

7) метою є ефективне функціонування вітчизняної податкової системи.

Отже, правовий режим податкової таємниці – це особливий порядок правового регулювання суспільних відносин за допомогою системи варіативно поєднаних юридичних засобів щодо створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорони та захисту конфіденційної не загальнодоступної інформації платника податків, що стала відома співробітникам податкового органу у зв'язку з виконанням покладених на них службових обов'язків, передбачених чинним законодавством.

#### Список використаних джерел:

1. Родионов О.С. Механизм установления правовых режимов российским законодательством : дис. ... канд. ... юрид. наук : 12.00.01 / О.С. Родионов. – Саратов, 2001. – 157 с.
2. Шепета О.В. Адміністративно-правові засади технічного захисту інформації: [монографія] / О.В. Шепета. – К.: О.С. Ліпкан, 2012. – 296 с.
3. Ліпкан В.А. Систематизація інформаційного законодавства України: [монографія] / В.А. Ліпкан, В.А. Залізняк; за заг. ред. В.А. Ліпкана. – К., 2012. – 304 с.
4. 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.
5. 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.
6. 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.
7. 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.
8. Податковий кодекс: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16. – Ст. 112.
9. Бачило І.Л. Информационное право. Основы практической информатики: учебное пособие / И.Л. Бачило – М.: Юринформцентр, 2001. – 352 с.
10. Городов О.А. Основы информационного права России: учебное пособие / О.А. Городов – С.-Пб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – 305 с.
11. Кормич Б.А. Інформаційна безпека: організаційно-правові основи: [навч. посіб.] – К.: КНТ, 2004. – 332 с.
12. Марущак А.І. Інформаційне право // Доступ до інформації: [Навчальний посібник]. – К.: КНТ, 2007. – 532 с.
13. Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве / С.С. Алексеев – М.: Юрид. лит., 1989. – 288 с.
14. Соколова І.О. Правовий режим: поняття, особливості, різновиди : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави та права; історія правових та політичних учень» / І.О. Соколова. – Х., 2011. – 23 с.
15. Правовые режимы: общетеоретический и отраслевые аспекты: монография // под ред. А.В. Малько, И.С. Барзиловой. – М.: Юрлитинформ, 2012. – 416 с.
16. Чернишова Т.В. Правові режими інформації за законодавством України / Т.В. Чернишова // Право і суспільство. – 2012. – № 4. – С. 97–101.



17. Терещенко Л.К. Правовой режим информации: дис. ... д-ра... юрид. наук : 12.00.14 / Л.К. Терещенко. – К., 2011. – 415 с.

18. Мандзюк О.А. Правовой режим податкової інформації в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.А. Мандзюк. – Запоріжжя, 2014. – 19 с.

19. Ефремов А.А. Информация как объект интеллектуальной собственности. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // [www/info.law.hut.ru/works/](http://www/info.law.hut.ru/works/).

20. Савельев Д.А. Информация и интеллектуальная собственность как объекты гражданского права. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // [www.law.agava.ru/inf-pravo/works/](http://www.law.agava.ru/inf-pravo/works/).

**КАЙДАШЕВ Р. П.,**

кандидат юридичних наук, докторант  
(Міжрегіональна академія  
управління персоналом)

УДК 342.95

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СТРУКТУРИ АПЕЛЯЦІЙНОГО ПРОВАДЖЕННЯ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ УКРАЇНИ

У статті з'ясовано зміст процесуальної діяльності адміністративного суду апеляційної інстанції при розгляді апеляційної скарги. Висвітлено структуру апеляційного провадження в адміністративному судочинстві України. Зроблено висновок, що стадії адміністративного судового процесу можна визначити як частину процесуальної діяльності суду, яка призначена для вирішення самостійного процесуального завдання на певному етапі його розвитку.

**Ключові слова:** адміністративне судочинство, апеляційне провадження, стадії адміністративного судового процесу.

В статье установлено содержание процессуальной деятельности административного суда апелляционной инстанции при рассмотрении апелляционной жалобы. Определена структура апелляционного производства в административном судопроизводстве Украины. Сделан вывод, что стадии административного процесса можно определить как часть процессуальной деятельности суда, которая предназначена для решения самостоятельных процессуальных задач на определенном этапе его развития.

**Ключевые слова:** административное судопроизводство, апелляционное производство, стадии административного процесса.

The article revealed content of procedural administrative court of appeal in considering appeal. Deals with structure of appeal proceedings in administrative courts of Ukraine. The comparative analysis of civil and administrative litigation, highlighted common features.

**Key words:** administrative proceedings, appeal proceedings, stage of administrative process.

