

8. Боброва И. Н., Шишков Н. С. Об уменьшенной (ограниченной) вменяемости. Вопросы теории и организации судебно-психиатрической экспертизы: сб. науч. тр.; под. ред. Г. В. Морозова. Москва, 1988. С. 155.
9. Артеменко Н. В. Актуальные проблемы вменяемости (невменяемости) и возраста уголовной ответственности: Сравнительный историко-правовой анализ уголовного законодательства РФ и Франции: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Ростов-на-Дону, 1999. С. 45.
10. Право и психиатрия: тупик, поворот, взгляд, возвращение, поиск : сборник статей / сост. С. В. Полубинская; науч. ред. С. В. Бородин. Москва : Юрид. л-ра, 1991. С. 22.
11. Ситковская О. Д. Психология уголовной ответственности. Москва : Норма, 1998. С. 94.

Ключові слова: обмежена осудність, юридичний критерій, психологічний критерій, зменшена осудність.

Key words: limited sanity, legal criterion, psychological criterion, reduced sanity.

ВАСИЛЯКА ОЛЕСЯ КОСТЯНТИНІВНА

*Національний університет «Одеська юридична академія»,
доцент кафедри кримінального права та інших кримінально-правових
дисциплін Миколаївського інституту права, кандидат юридичних наук*

ПОДАТКОВА ТАЄМНИЦЯ: КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВИЙ ДИСКУРС

Метою даної публікації є розкриття проблем податкової таємниці у кримінально-правовому розумінні, як предмету кримінальних правопорушень, передбачених статтями 231, 232 КК України з урахуванням сучасних досягнень кримінально-правової науки.

Комерційно цінна інформація з обмеженим доступом охороняється кримінальним законодавством в режимі кількох видів таємниць, що включає комерційну та банківську таємницю. Але, крім цього, можна говорити про інші різновиди комерційно цінної інформації з обмеженим доступом, що складають податкову, аудиторську, нотаріальну, адвокатську таємницю та таємницю страхування.

Говорячи про податкову таємницю, необхідно відзначити, що чинне законодавство про податки та збори надає митним, податковим і іншим фінансовим органам широкі можливості для одержання інформації, що має значення для оподатковування. Це цілком виправдано, тому що ефективне адміністрування та правова охорона в сфері оподатковування не можливі без відповідного їхнього інформування.

Однак, праву зазначених державних органів на одержання, накопичення та використання такої інформації протипоставлене право платників зборів і податкових агентів вимагати її збереження, що є цілком справедливим та правильним, адже дана інформація містить у собі відомості про організації та індивідуальних підприємців (склад заснов-

ників, наявність фінансових коштів, ліцензій, матеріальних ресурсів, чисельність працівників, види діяльності, обсяги виробництва, розмір прибутку тощо).

Безсумнівно, подібна інформація може становити інтерес для інших організацій і індивідуальних підприємців з метою її використання в недобросовісній конкурентній боротьбі.

Податкову таємницю, виходячи з її джерел, становить інформація про платників податків та зборів, надавана ними самими, податковими агентами, органами реєстрації і банками митним органам, податковим органам відповідно до законодавства про податки та збори. Крім того, до неї відноситься інформація, одержувана цими органами в процесі здійснення фінансового (податкового) контролю, оперативно-розшукової та кримінально-процесуальної діяльності та складова їхню професійну таємницю, а також передана їм у рамках інформаційного обміну, у тому числі і міжнародного, правоохоронними та контролюючими органами інших країн [1, с. 8].

Дія режиму податкової таємниці поширюється на будь-яку інформацію про платників податків незалежно від того, на якому матеріальному носії вона задокументована та до обліку якої інформаційної системи (ресурсу) належить.

Однак дотепер цьому важливому інституту податкового права з боку законодавців увага практично не приділялася. Аналіз нормативно-правових актів і правозастосовної практики податкових органів свідчить про неправильне тлумачення та застосування в ряді випадків податковими органами положень Податкового кодексу України про нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію [2]. Досить сказати про практику, що стала останнім часом правилом, розголошення податковими органами, у порушення положень підпункту 17.1.9 статті 17 Податкового кодексу України «Права платника податків» [2], відомостей про стан і розмір податкової заборгованості платників податків, в результаті якого може бути нанесений істотний збиток їх репутації та конкурентоспроможності [3], а, отже, порушені їхні права на захист конкуренції у підприємницькій діяльності, гарантовані статтею 42 Конституцією України [4].

Крім того, останнім часом податківці все більше і більше часу приділяють перевірці контрагентів платників податків (з метою виявлення нікчемних правочинів чи іншого обґрунтування відсутності права платника податку на податковий кредит чи витрати) [3].

Юрист Р. Блажко, з цього приводу наводить наступну ситуацію. Якщо підприємство заробляє гроші на тому, що купує товари і перепродає їх за вищою ціною іншим суб'єктам господарювання, проведення таких перевірок може мати руйнівні наслідки для вашого бізнесу. На практиці трапляються ситуації, коли у процесі таких перевірок інформація про постачальників платника податку та ціни, за якими він закуповує у них товари, потрапляє до рук покупців платника податку.

Після отримання цієї інформації для покупців більше немає сенсу працювати з платником податку і вони починають закуповувати товари напряму в його постачальників. Як результат, обсяги доходів платника податку різко зменшуються. Така ситуація може, зокрема, мати місце, коли податковий орган здійснює документальну перевірку покупця платника податку і в акті цієї перевірки відображає результати дослідження руху товарів від постачальників платника податку до цього покупця [5].

Разом з тим, на сьогоднішній день відсутні судові спори між податковими органами та платниками податків за зазначеною проблематикою, що свідчить, насамперед, про рівень правової свідомості самих платників податків, які незважаючи на порушення гарантованих законом прав, не використовують передбачених Податковим кодексом України засобів правового захисту.

Безумовно, труднощі, що виникають в правильному застосуванні положень про податкову таємницю багато в чому пояснюються новизною правового інституту податкової таємниці для українського податкового права, відсутністю накопиченого правового досвіду та традицій у регулюванні та практиці правозастосування цього інституту. Незважаючи на закріплення в Конституції України 1996 року цілого ряду положень, що гарантують захист інформації, що торкається прав та законних інтересів особи, практична реалізація платниками податків більшості з них у сфері оподаткування до прийняття Податкового кодексу була сполучена із чималими труднощами, оскільки були відсутні чіткі правові механізми, які б забезпечували їх реалізацію.

Недостатньо уваги питанням захисту інформації про платників податків у сфері оподаткування приділялося і у юридичній науці. В небагатьох дослідженнях, присвячених податковій таємниці, автори, в першу чергу, намагаються визначити перелік відомостей, що становлять податкову таємницю. Перш за все, вважає дослідник Н. Нелюбіна, це відомості, які стали відомими податковим органам (посадовим особам) в процесі виконання своїх законних повноважень; а по-друге – це відомості, які не є загальнодоступними і правова охорона яких спеціально регулюється різними нормативно-правовими актами (наприклад, сімейна, комерційна таємниця) У зв'язку з цим, зазначає автор, є всі підстави розглядати податкову таємницю, як комплексу категорію, головною особливістю якої є те, що зміст об'єкта, а також пов'язаного з ним суб'єктивного права особи на таємницю буде регулюватися нормами різних галузей законодавства залежно від того, які саме відомості стали відомими посадовій особі [6, с. 87-88].

Але, як справедливо відзначається в юридичній літературі, зміст податкової таємниці набагато ширше, адже містить у своєму складі не тільки комерційну таємницю, а й відомості, що не відносяться до неї [7, с. 8]. У той же час, якщо інформація, що віднесена до складу податкової таємниці, відповідає всім ознакам (умовам) комерційної таємниці, то суб'єктивне право особи на таємницю регулюється в комплексі як нормами податкового права так і нормами законодавства про комер-

ційну таємницю. Іншими словами, якщо в результаті неправомірного розголошення та використання податкової таємниці відбулося порушення комерційної таємниці, то уповноважені особи вправі використовувати способи захисту права, зазначені в Господарському кодексі України [8]. Аналогічно, якщо відомості, що становлять податкову таємницю, одночасно виступають особистою та сімейною таємницями, то в разі неправомірного розголошення цих відомостей, уповноважена особа (окрім відшкодування майнових збитків) вправі згідно з Конституцією вимагати відшкодування моральної шкоди, заподіяної в результаті порушення конституційного особистого немайнового права на таємницю [4].

Ще б хотілося зупинитися на питанні співвідношення податкової та банківської таємниці. Основним проблемою, до якого апелюють науковці, є те, що абсолютний характер банківської таємниці порушує конституційний принцип рівності. Адже платники податків, які мають рахунки в банках, знаходяться, так би мовити, у більш привілейованому становищі, оскільки, можуть не декларувати свої кошти, що знаходяться в банківських установах. При цьому податкові органи не мають законних засобів для перевірки виконання податкового обов'язку цією категорією платників. Таким чином, порушується принцип рівності, адже до різних категорій платників податків застосовуються різні міри податкового контролю. А отже, існує узаконена можливість «перекласти» обов'язок по сплаті податків «несумлінними» платниками (що мають рахунок у банку) на «сумлінних» платників податку [9, с. 48].

З цього виходить, що визначальною ознакою інформації, що складає податкову таємницю і відрізняє її від інших видів таємниць, є обставини її одержання – здійснення податковим органом (посадовою особою) законних повноважень. Характеризуючи зміст об'єкта податкової таємниці з позиції платника податків як зобов'язаної сторони в податкових правовідносинах з податковим органом, що виникають у зв'язку з наданням інформації, можна зробити висновок, що податковою таємницею є тільки та інформація, яку платник податків надав податковому органу в порядку виконання встановленого Податковим кодексом України обов'язку в зазначених податкових правовідносинах.

Добровільне надання платником податків інформації будь-яким третім особам, під час відсутності передбаченого Податковим кодексом України обов'язку, податковою таємницею не є.

Таким чином, на нашу думку, предмет злочинів, передбачених статтями 231, 232 КК України, крім комерційної та банківської таємниці, необхідно доповнити таємницею податковою, під якою слід розуміти конфіденційну інформацію про платників податків та зборів, яка, відповідно до податкового законодавства, надається податковим органам самими платниками або іншими уповноваженими особами чи установами, а так само, отриману податковими органами в процесі здійснення фінансового (податкового) контролю, а також передану їм у рамках інформаційного обміну з контролюючими органами інших держав.

Список використаних джерел:

1. Торшин А. В. Правовой режим информации, составляющей налоговую тайну : автореф. дис.на соискание науч. степени канд. юрид. наук : 12.00.14. Москва, 2003. 14 с.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.11.2021).
3. Ващук Ю. Податкова адміністрація посягає на комерційну таємницю платників податків. *Юридична газета* : веб-сайт. URL: <http://www.yur-gazeta.com/ru/article/524> (дата звернення: 02.11.2021).
4. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 02.11.2021).
5. Блажко Р. Захист комерційної таємниці під час податкових перевірок. *Податкове право – блог* : веб-сайт. URL: <http://taxua.blogspot.com/2011/07/komertsynna-tayemnytsiya-pid-chas.html> (дата звернення: 02.11.2021).
6. Нелюбина Н. Об'єкт податкової таємниці. *Правова інформатика*. 2007. № 1 (13). С. 87–91.
7. Бакшинская В. Новое понятие: налоговая тайна. *Приложение к газете «Финансовая Россия»*. 1999. № 8. С. 8–9.
8. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/436-15> (дата звернення: 02.11.2021).
9. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / пер. с нем. Бонн : Федеральное министерство финансов, 1993. 464 с.

Ключові слова: кримінальне право, кримінальне правопорушення, податкова таємниця, митна таємниця.

Key words: criminal law, criminal offense, tax secret, customs secret.

КЕДИК ВЕРОНІКА ПЕТРІВНА

*Національний університет «Одеська юридична академія»,
доцент кафедри кримінального права, кандидат юридичних наук*

РЕАЛІЗАЦІЯ РЕАЛЬНОГО ПРИНЦИПУ ДІЇ КРИМІНАЛЬНОГО ЗАКОНУ У МІЖНАРОДНИХ ДОГОВОРАХ

Не менш важливими принципами просторової чинності кримінального закону у просторі є реальний принцип. Відповідно до Міжнародної конвенції про боротьбу із захопленням заручників 1979 року «держава вправі встановити національну юрисдикцію щодо будь-якого з перелічених Конвенцією злочинів, які були вчинені: з метою змусити цю державу вчинити будь-який акт або утриматися від нього; щодо заручника, який є громадянином зазначеної держави [1].