

УДК 343.45:35.083.8

Н. НЕЛЮБИНА, аспірант кафедри нотаріату та державного будівництва
Київського університету туризму, економіки і права

ОБ’ЄКТ ПОДАТКОВОЇ ТАЄМНИЦІ

Анотація. До питання правовідносин щодо об’єкта податкової таємниці.

Одним з найактуальніших питань, що виникає при дослідженні правового інституту податкової таємниці, є питання об’єкта даного інституту. Адже досить важко розкрити суб’єктивні права і юридичні обов’язки учасників правовідносин, що виникають з приводу податкової таємниці, не дослідивши безпосередньо пов’язаного з ним об’єкта цих правовідносин.

В юридичній літературі міститься велика кількість думок з приводу об’єкта правовідносин. Так, наприклад, С.Ф. Кечекьян розмежовує об’єкт права і зміст права (правовідносин) і вважає, що якщо зміст права є засобом для досягнення визначеного правового ефекта, то об’єкт права, в свою чергу, виступає як правовий ефект, предмет саме того правового контролю, що досягається за допомогою змісту правовідносин. Учений стверджує, що право не може існувати без змісту та без об’єкта. До числа об’єктів С.Ф. Кечекьян відносить речі, дії, дії уповноважених осіб, результати духовної творчості тощо [1]. С.С. Алексеев, характеризуючи правовідносини як єдність юридичної форми і фактичного змісту, вважає, що об’єкт є обов’язковим елементом правовідносин, і визначає його, як явища (предмети) навколишнього світу, на які спрямовані суб’єктивні права і обов’язки. Щодо класифікації правовідносин, то учений виділяє активний і пасивний типи правовідносин. С.С. Алексеев вважає, що об’єктом правовідносин першого типу є так званий об’єкт зобов’язання у вигляді результату дій уповноваженої особи, а об’єктом правовідносин другого типу виступає об’єкт права, тобто матеріальні і нематеріальні блага, на які спрямовані дії уповноваженої особи [2]. У свою чергу, А.Б. Венгеров звертає увагу на багатоаспектний зміст правовідносин і визначає об’єкт як необхідний елемент будь-яких правовідносин [3].

Погоджуючись з даним визначенням, слід відмітити, що об’єкт має важливе значення для правовідносин, що виникають з приводу податкової таємниці, оскільки, поперше, з наявністю об’єкта, а саме – відомостей про платника податків, які отримані податковими органами, пов’язані самі правовідносини; а по-друге, фактичний зміст об’єкта впливає на юридичний зміст правовідносин. Однак перш ніж робити остаточні висновки, слід більш ретельно проаналізувати зміст об’єкта даних правовідносин.

Як зазначалося, податкову таємницю становлять будь-які отримані податковим органом (посадовими особами) відомості про платника податків. З цього випливає, що суб’єктивне право особи на податкову таємницю та юридичний обов’язок податкових органів виникають лише за наявності спеціального об’єкта, а саме – “відомостей про платника податків”. За відсутності об’єкта юридичні правовідносини щодо податкової таємниці втрачають відповідний зміст, “перетворюються у беззмістовну форму” [4].

Розглядаючи інформацію (відомості) як об’єкт правовідносин, слід пам’ятати, що вона повинна бути виражена у відповідній організаційній формі, щоб вважатися об’єктом

права [5]. Проаналізувавши зарубіжне законодавство та ознайомившись з проектом Податкового кодексу України, спробуємо визначити перелік відомостей, що становлять податкову таємницю. Перш за все 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 таємниці) У зв’язку з цим є всі підстави розглядати податкову таємницю, як комплексну 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. Тому можна стверджувати, що фактичний зміст об’єкта податкової таємниці, а саме – інформація, безпосередньо впливає на юридичний зміст правовідносин.

Так, наприклад, М.Ю. Костенко у своєму дослідженні з приводу податкової таємниці зазначає, що податкова таємниця може містити в собі комерційну таємницю [6]. 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]. 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 комерційну 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. 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.

Цікавим для розкриття змісту об’єкта податкової таємниці є питання про співвідношення податкової і професійної таємниць. Як показує аналіз законодавства в галузі правового захисту інформації, залежно від суб’єкта права на таємницю усі види таємниць можна умовно поділити на “свої”, або відомості, що стосуються конкретної особи (особиста і сімейна таємниці), та “чужі” таємниці – відомості, пов’язані зі здійсненням професійної діяльності (лікарська, адвокатська, банківська таємниці). [8] Відомості, що становлять податкову таємницю, відносяться лише до конкретної особи, тобто платника податків, тому об’єктом податкової таємниці виступає лише так звана “своя” таємниця. Проблема співвідношення податкової та професійної таємниць має важливе юридичне значення, оскільки, якщо в процесі проведення перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків адвокатом-платником податків посадовій особі податкового органу стали відомими відомості щодо його клієнтів, що становлять адвокатську таємницю, то виникає питання: чи включає податкова таємниця адвокатську, а точніше, чи буде податковий орган нести відповідальність за розголошення так званої адвокатської таємниці. Проаналізувавши чинне законодавство, можемо стверджувати, що дане питання має негативну відповідь. Адже стаття 9 Закону України “Про адвокатуру” визначає, що саме адвокат (помічник адвоката) має відповідні зобов’язання щодо дотримання адвокатської таємниці. Адвокатська таємниця становить сутність, основу інституту адвокатури, тому що без адвокатської таємниці інститут адвокатури втрачає сенс. Правий І.Л.

Петрухін, який зазначає, що необхідність адвокатської таємниці диктується довірчим характером взаємовідносин між адвокатом і клієнтом. Адже клієнт повинен бути абсолютно упевнений, що адвокат не буде розголошувати відомості, що становлять предмет адвокатської таємниці [9].

Гарантії конфіденційності відносин адвоката з клієнтом є необхідною складовою права на отримання кваліфікованої юридичної допомоги як одного із основних прав людини, визнаних міжнародно-правовими нормами (ст. 14 Міжнародного пакта про цивільні і політичні права, статтями 5 і 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод). У зв'язку з цим саме адвокат має вжити всіх заходів, спрямованих на збереження податкової таємниці [10].

На питанні співвідношення податкової та банківської таємниць хотілося б зупинитися більш докладно. Аналіз зарубіжного законодавства показує, що проблема співвідношення податкової таємниці і банківської розглядається в багатьох країнах по-різному. У деяких країнах банківська таємниця є абсолютною, тобто надання банком податковим органам відомостей про стан рахунків клієнтів неприпустимо (Німеччина, Люксембург). Наприклад, у Німеччині відомості про стан банківських рахунків розглядаються як інформація приватного характеру і охороняються банківською таємницею. Відповідно до німецького податкового законодавства у кожному великому банку присутня особа (представник податкового органу), до обов'язків якої входить перевірка правильності нарахування і сплати банківською установою податків. Разом з тим, здійснюючи контроль за виконанням банком своїх податкових зобов'язань, посадова особа не має права перевіряти окремі банківські рахунки та їх власників на предмет сплати податків [11]. Але такий підхід зазнав різкої критики німецьких вчених, що розробляють науку податкового права. Основним аргументом, 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 [12].

У той же час, існує ряд країн, у яких доступ податкових органів до комп'ютерної бази даних банків з метою проведення податкового контролю є цілком звичайним явищем (США, Данія, Нідерланди). При цьому, як зазначає видатний німецький вчений Й.Ланг, американська практика свідчить про те, що ефективна та технологічно оптимальна система податкового контролю жодним чином не припускає існування держави-жандарма Оурелла. Навпаки, вона задовольняє бажання “civil society” взяти участь у розвитку суспільства [13]. Необхідно відмітити, що дана позиція є більш правильною, оскільки за такого підходу, забезпечується існування правової, демократичної держави, в якій ніхто не повинен “перекладати” виконання свого обов'язку по сплаті податків на інших сумлінних платників. Обмеження прав і свобод у жодному разі не є самоціллю податкового контролю. Його основним завданням виступає рівне забезпечення виконання всіма членами суспільства своїх податкових зобов'язань з метою ефективного виконання державою своїх функцій в інтересах всього суспільства. Крім того, необхідно розрізняти характер відомостей про особу, на які поширюється професійна таємниця, тобто

існують відомості, які не підлягають розголошенню ні при яких обставинах, наприклад сімейні, особисті відомості (адвокатська, лікарська таємниці); та відомості, що не є особистими і ознайомлення з якими необхідне податковим органам для проведення ефективного податкового контролю в інтересах усього суспільства. До таких відомостей можна віднести і банківську таємницю. Тож “порушення” банківської таємниці є цілком припустимим в демократичному і правовому суспільстві за однієї обов’язкової умові, а саме – має бути законодавчо врегульоване питання відповідальності податкових органів за розголошення такого роду відомостей.

Аналізуючи відомості, що становлять податкову таємницю, необхідно пам’ятати, що основною умовою для віднесення інформації до податкової таємниці є те, що відомості про платника податків повинні бути отримані податковим органом (посадовою особою) при виконанні своїх повноважень [14]. Дане положення має важливе юридичне значення для характеристики об’єкта податкової таємниці, оскільки, з одного боку, встановлює порядок одержання податковим органом (посадовою особою) відомостей, що становлять податкову таємницю, а з іншого – визначає зміст об’єкта податкової таємниці.

Для встановлення порядку одержання податковим органом (посадовою особою) відомостей про платника податків необхідно врахувати наступні аспекти: податкові органи мають право вимагати від платника податків необхідні відомості лише в процесі реалізації своїх повноважень. Слід пам’ятати, що посадові особи податкових органів реалізують права і обов’язки лише у межах своєї компетенції. У той же час реалізація прав посадових осіб обумовлена завданнями і функціями податкових органів. [15] Відповідно до статті 2 Закону України “Про державну податкову службу” головним завданням органів податкової служби є *“здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів податків і зборів”*. Іншими словами, посадова особа вправі вимагати від платника податків лише ті відомості, які безпосередньо необхідні для виконання визначених законом завдань органів податкової служби. Вимога дотримання принципу обмеження повноважень податкових органів нормами чинного законодавства визнається і у зарубіжних правових системах. Звернемося до аналізу правового досвіду Німеччини, де в доктрині, що пов’язана з “втручанням” в особисте життя, поряд з конституційними принципами законності і рівності, розглядається питання щодо доцільності обмеження конституційних прав, але лише в законодавчо визначених межах [16]. Як відзначає німецький вчений С. Ейлерс, що досліджує дану проблематику, надання платником податків необхідних відомостей посадовим особам має бути чітко орієнтоване на встановлену законом мету – а саме, на досягнення рівності оподаткування [17].

Тому для дотримання конституційних принципів законності і рівності податковими органами (посадовими особами) необхідно першочергово закріпити порядок отримання відомостей про платників податків, порядок їх реалізації та відповідальність за порушення встановлених норм. Адже відомості стосовно платників податків, отримані податковими органами (посадовими особами) в результаті професійної діяльності становлять об’єкт податкової таємниці.

Використана література

1. Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. – М., 1958. – С. 137-158.
2. Алексеев С.С. Общая теория права. – М., 1982. – С. 154-163.
3. Венгеров А.Б. Общая теория государства и права. – М., 1998. – С. 482.
4. Алексеев С.С. Нормы права и правоотношения. – Свердловск, 1964. – С. 68.

5. Бачило И.Л. Информация как объект гражданских отношений, регулируемых Гражданским кодексом РФ // НТИ. – 1999. – №5. – С.8.
6. Костенко М.Ю. Налоговая тайна: Научно-практическое пособие. – М., 2003. – С. 62-63.
7. Налоговый кодекс РФ. Часть первая: Постатейный комментарий; Под общей ред. В.Н. Слома. – М., 1998. – С. 278; Бакшинская В. Новое понятие: налоговая тайна // Приложение к газете “Финансовая Россия”. – 1999. – № 8. – С. 8.
8. Костенко М.Ю. Налоговая тайна: Научно-практическое пособие. – М., 2003. – С. 64.
9. Петрухин И.Л. Личные тайны (человек и власть) М., 1998. – С. 145.
10. Weber M. Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis. Zuerich, 1982. S. 196.
11. Abgabenordnung vom 16. Maerz 1976. BGB. I. S. 613, ber. 1977. I. S. 269.
12. Rodi Z.M. Faktische Nichtbesteuerung und Gleichheitssatz. NJW. 1990. Heft 51.
13. Ланг Й. Проект Кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. – Бонн, 1993. – С. 48.
14. Пепеляев С.Г. Основы налогового права. – М., 1995. – С. 319.
15. Пепеляев С.Г. Там само.
16. Urteil vom 15.12.1983 Volkzaehlungsgesetz 1983 – Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 65. – Band. Tuebingen. 1984.
17. Eilers S. Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs. – Koeln, 1987. S. 42.

~~~~~ \* \* \* ~~~~~