

УДК 341.6

Іванець І.П., здобувач Київського інституту
Міжнародних відносин КНУ ім. Т.Г. Шевченко

Можливості звернення до Європейського суду з прав людини з питань оподаткування

В статті аналізуються основні підходи до прав людини з питань оподаткування та механізми їх захисту в Європейському суді з прав людини. Окрема увага приділяється практиці Європейського суду щодо можливостей захисту прав людини з питань оподаткування, навіть у разі, коли вони не закріплені в Європейській конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р.

Ключові слова: податкові права, права людини з питань оподаткування, практика Європейського суду з прав людини, відповідальність за порушення податкових прав та ін.

В статье анализируются основные подходы к правам человека по вопросам налогообложения и механизмы их защиты в Европейском суде по правам человека. Отдельное внимание уделяется практике Европейского суда относительно возможностей защиты прав человека по вопросам налогообложения, даже в случае, когда они не закреплены в Европейской конвенции о защите прав человека и основополагающих свобод в 1950 г.

Ключевые слова: налоговые права, права человека по вопросам налогообложения, практика Европейского суда по правам человека, ответственность за нарушение налоговых прав и др.

In the article analyzes the basic approaches to human rights on taxation and mechanisms for their protection in the European Court of Human Rights. Special attention is given to the European Court on Human Rights features on taxation, even if they are not fixed in the European Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms 1950

Keywords: tax law, human rights on taxation law of the European Court of Human Rights, the responsibility for violation of tax law and so on.

Постановка проблеми. Беручи до уваги те, що Україна є учасницею Європейської Конвенції з прав людини та основних свобод (далі – Конвенції) [3] з можливістю звернення її громадян до Європейського Суду з прав людини (далі – Суду або Європейського Суду), - вважаємо, що такі звернення громадян можливі навіть з підстав порушення податкового права.

Варто нагадати, що зобов'язання України виконувати остаточні рішення Суду закріплено п. 1 ст. 46 Конвенції та підтверджено ст. 2 Законом України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського Суду з прав людини» (далі – Закон) [4]. Також слід звернути увагу на той факт, що ст. 17 Закону визначено застосування судами при розгляді справ Конвенції та практики Суду як джерела права. При цьому звернення громадян до Суду закріплено ст. 34 Конвенції.

Фактично ми бачимо чітко встановлене правове регулювання для захисту прав людини, проте під питанням так і залишається можливість звернення до Суду з податкових спорів, про які нічого не згадується ані в Конвенції, ані в протоколах до неї. Тому давайте розберемось з цим питанням. Для цього спочатку визначимо зв'язок правам власності та обов'язку сплати податків і зборів.

Формування цілей статті. Саме це і стане метою даної статті – дослідити практику Суду та показати, наскільки реальним є ефективне забезпечення захисту прав людини проти дій чи бездіяльності податкових органів.

Виклад основного матеріалу. В Конвенції захист права власності було закріплено лише з прийняттям 20 березня 1952р. Протоколу 1 до Конвенції, де Україна ратифікувала його 1997р.[3] Згідно зі ст. 1 Протоколу 1, кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений свого майна інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом або загальними принципами міжнародного права. Аналогічні гарантії захисту прав власності містяться в ст.41 Конституції України [1] та ст. 321 Цивільного Кодексу України [2]. Водночас з гарантіями права власності закріплено і обов'язок кожного сплачувати податки і збори за ст.67 Конституції України та ст.9 Закону України «Про систему оподаткування» [5].

Якщо ж говорити про Конвенцію та протоколи до неї, на підставі порушення закріплених прав якої можна звертатися до Суду, - ми не знаходимо жодної згадки та посилання на податки. Лише детальний аналіз тієї ж ст.1 Протоколу 1 визначають відсутність обмежень прав держави введення в дію таких законів, які вона вважає за необхідне, щоб здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів [8]. Фактично, ми можемо сказати про те, що Протокол 1 дозволив показати зв'язок між правом власності та тих обов'язків, які особа має нести за користування цим правом, а саме сплата податків і зборів.

Положення ст.1 Протоколу 1 не встановлюють обмежень або переліку дій, які держава може здійснювати в процесі «контролю за користуванням майном». Тому цілком припустимими є такі заходи як: накладення арешту на майноу зв'язку з його продажем для покриття заборгованостей за податками або виконання інших фінансових зобов'язань на користь податкових органів та інше. А саме тут і криється великий масив порушення прав людини, що полягають в тому: чи достатніми були заходи забезпечення податків та зборів; чи такі заходи не виявились втручанням в право власності; чи дійсно дії податкових органів не порушували права людини в цілому. Як ми бачимо, в сфері оподаткування також можуть бути та існують порушення прав людини.

Для Суду, після прийняття Протоколу 1, було вкрай важливим знайти вихід з проблеми прийнятності скарг з питань оподаткування до розгляду. І, на сьогоднішній день, практика Суду свідчить про те, що таку проблему було вирішено. Так, такі скарги почали прийматись до розгляду на підставі ст.6 Конвенції. При цьому, навіть виробилися певні стандарти розгляду таких справ. Тому, зважаючи на те, що Суд використовує свою попередню практику при прийнятті рішень в наступних справах, - доцільно детально зупинитись на її аналізі.

В справі «Bendenoun v. France» [9] Суд визначив, що держави-учасники Конвенції можуть наділяти податкові органи правом переслідування і покарання недобросовісних платників податків, навіть якщо додаткова сума податків, зтягваних з даних осіб в якості покарання, є достатньо великою. Подібна система сумісна з положеннями ст.6 Конвенції до тих пір, поки у сплатника податків є можливість оскаржити рішення, яке торкається її інтересів, у суді, де йому можуть бути надані гарантії, передбачені цією статтею.

Також в п.47 рішення по справі «Bendenoun v. France» Суд визначив критерії, згідно яких несплата податків кваліфікується саме як кримінальна санкція, незважаючи на те, що національне законодавство її так не кваліфікує:

• правопорушення, в здійсненні якого обвинувачувався пан Bendenoun згідно п.1 ст.1729 Податкового Кодексу Франції, - стосується всіх громадян (підкреслення наше –автор) в якості платників податків, а не окремої групи з особливим статусом. Це

встановлює певні вимоги, за невиконання яких предбачено покарання;

- сплата додаткових сум податків мають сприйматись не як компенсація за нанесену шкоду, а як покарання для попередження скоєння наступних правопорушень;
- податки накладались за загальним правилом, з метою як застереження та покарання;

- в даній справі розмір додаткових сум податків настільки значний..., що в разі їх несплати, скаржник може підлягати тюремному ув'язненню кримінальними судами.

Тому, Суд зваживши всі ці критерії, визначив, що перевагу мають саме питання пред'явлення до особи кримінального обвинувачення в значенні ст.6 Конвенції.

В справі «J.B. v. Switzerland» [10] було виявлено порушення прав на справедливий судовий розгляд згідно п.1 ст.6 Конвенції. Суть справи зводилась до того, що особа відмовлялась надавати документи податковим органам відносно своїх операцій з інвестування. Це не давало змогу податковим органам реально оцінити суму всіх доходів для нарахування податків. Проте, Суд погодився з тим, що любий дохід, який би став відомий з цих документів, з джерел, що не обкладались податками, міг би бути підставою для встановлення складу правопорушення по ухиленню від сплати податків.

Також частими є порушення п.1 ст.6 Конвенції стосовно тривалості розгляду справ, що перевищують «розумний строк», наприклад справа «Kadri v. France» [11].

Розглянувши загальні стандарти, що дозволяють приймати скарги до розгляду в Суді, - також потрібно звернути увагу і на деякі найбільш цікаві моменту розгляду таких скарг.

Так, досить цікавим є рішення Суду 2010р. щодо роз'яснення податку з доданої вартості (далі – ПДВ) в справі «Булвес проти Болгарії». Суд пояснив, що компанія не повинна нести відповідальність за несплату податків своїми контрагентами, а податкові органи не мають право відмовляти підприємству в наданні відрахувань з ПДВ лише не тій підставі, що в ланцюгу його постачальників є неплатники податків [12].

Також 2009р. в справі «Європейська Комісія проти Фінляндії», Суд встановив, що стягуваний з Фінляндії податок на ввезені з-за кордону автомобілі є незаконним, в зв'язку з чим країні доведеться повернути сплачені кошти. До цього, згідно фінського закону, власнику перед реєстрацією транспортного засобу, - необхідно було сплатити податок на автомобіль, а незареєстровані транспортні засоби було дозволено використовувати лише за спеціальними митними дозволами. Таким чином, багатьом громадянам Естонії, які проживають на території Фінляндії, загрожувала конфіскація автомобіля за несплату податків. Даний податок один раз сплачується на нові автомобілі, або ж на підтримані, імпортовані в Фінляндію. Сплата проводиться на момент реєстрації та розмір податків може досягати 28 відсотків [13].

Серед найбільш резонансних з питань оподаткування справ є «Нафтова компанія ЮКОС проти Росії» [18]. Розмір компенсації, яку просить компанія «ЮКОС» за нанесену шкоду, - складає 98 млрд. дол.

Нафтова компанія «ЮКОС» (далі – ЮКОС) вважає, що проти неї російською владою були порушені такі права та свободи, предбачені Конвенцією як:

- право на справедливий судовий розгляд незаангажованим та незалежним судом в розумний строк (ст.6);

- право юридичної особи безперешкодно користуватися своєю власністю (ст.1 Протоколу 1 Конвенції)

- право на ефективні засоби правового захисту перед державними органами (ст.13 Конвенції)

- заборона на дискримінацію при використанні прав та свобод (ст.14);
- заборона на застосування допустимих обмежень прав та свобод для цілей інших, ніж ті, для яких вони були передбачені (ст.18)
- заборона на покарання без закону (ст.7).

Така скарга нафтової компанії ЮКОС пов'язана з податковими претензіями Міністерства податків та зборів РФ за 2000-2003 роки, у відповідності з якими з ЮКОС було стягнуто близько 800 млрд. руб., що призвело до банкрутства та ліквідації цієї нафтової компанії.

За словами адвоката ЮКОС, пана Гарднера, уряд Російської Федерації стверджує, що органи влади не знали про те, що ЮКОС почав розплачуватись по своїх боргах. Також, уряд стверджує, що ЮКОС міг та повинен був знати про те, що податки треба сплачувати, оскільки це впливає з російського законодавства. Крім того, уряд вважає, що здійснені ним заходи за несплату податків, а саме: заморожування активів, продаж «Юганскнефтегаз», що входило до ЮКОС, за півціни - виключно слідування положенням російського законодавства [14]. До цього варто додати і те, що ЮКОС наполягає на тому, що російська влада свідомо неправильно нарахувала недоплачені в 2000-2003 роках податки, - з метою банкрутства компанії [15].

В будь, якому разі, розгляд цієї справи дійсно є історично важливим, адже дозволить чітко стверджувати, що Європейський Суд володіє всіма доступними засобами захисту прав та свобод в спорах з питань оподаткування та, за порушення яких, держава повинна компенсувати всі понесені втрати.

Суд у своєму рішенні дійшов висновку про те, що Росія порушила пункти 1 і 3 в ст. 6 Європейської конвенції. Нагадаємо, що в пункті 1 згаданої статті закріплено право кожного на справедливий і публічний розгляд його справи упродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом, створеним на підставі закону. У пункті 3 в говориться, що кожний обвинувачений у вчиненні кримінального злочину має право як мінімум мати достатній час і можливості для підготовки свого захисту [18].

Європейський суд порахував, що ці положення були порушені при розгляді російськими судами питання про податкові стягнення з компанії «ЮКОС» за 2000 рік. Зокрема, представникам компанії було дано занадто мало часу на ознайомлення з матеріалами справи (його обсяг становить багато десятків тисяч сторінок) і підготовку до судового засідання.

Також при обчисленні та стягненні податків за період з 2000 року по 2001 рік було порушено ст. 1 (Захист власності) Протоколу 1 до Конвенції, у якій говориться: «Кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений свого майна інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права». Суд вважає, що в зазначеному випадку Росія знехтувала справедливим балансом між законними інтересами держави у стягненні податкового боргу та захистом прав компанії.

При цьому, Суд не угледів з боку Росії дискримінації компанії, в тому числі на підставі політичних переконань (заборона встановлена ст. 14 конвенції). Порушень меж використання обмежень відносно прав (ст. 18 конвенції) також не було виявлено.

Розгляд питання про розмір компенсації збитку компанії «ЮКОС» відкладено. Європейський суд закликав сторони протягом 3 місяців з дня набрання постановою чинності представити їх письмові зауваження з даного питання. Якщо сторони прийдуть до якихось угод з приводу розміру компенсації, вони повинні повідомити про це Суд [17].

Щодо України, то 2010р. Суд визнав органи влади України винними в несправедливому

процесі проти колишнього віце-президента запорізького банку «Словянський» Б.Фельдмана, що був засуджений дл 9 років позбавлення волі за ухилення від сплати податків. Його заарештували 2000р. В 2002р. Луганський суд виніс вирок у вигляді ув'язнення до девяти років позбавлення волі, але 2004р. – Верховний суд України зняв частину обвинувачень та скоротив строк позбавлення волі до п'яти років.

Скаргу до Суду Б.Фельдман подав 2001р. та 2004р. Суд визнав скаргу частково прийнятною та встановив, що вирок було винесено в результаті процедур, які «не відповідали вимогам Конвенції за справедливістю». На думку європейських суддів, було порушено ст.5 Конвенції щодо права на свободу та особисту недоторканість та ст.6 Конвенції щодо права на справедливий судовий розгляд. Суд визнав, таким чином, несправедливість дій з боку органів влади України по відношенню до Б.Фельдмана та визначив справедливу сатисфакцію у вигляді 8 тисяч євро, хоча скаржник вимагав сплати 437 млн. євро матеріальної шкоди та 5,5 млн. євро моральної шкоди [16].

Серед інших справ, пов'язаних зі скаргами до Суду з питань оподаткування і які стосуються безпосередньо України, - можна назвати слідуючі:

- справа Козинець проти України стосовно порушення ст.3 Конвенції в сенсі її процесуального аспекту;
- справи Назарчук проти України та Ракітін проти України стосовно порушення п.1 ст.6 та ст.13 Конвенції;
- справа Терем ЛТД., Четекін та Оліус проти України стосовно порушення п.1 ст.6 та ст.1 Протоколу 1 до Конвенції;
- справа Волохи проти України стосовно порушення ст.8 Конвенції;
- справа Інтерсплав проти України стосовно порушення ст.1 Протоколу 1 до Конвенції.

Щодо останньої зазначеної вище справи Інтерсплав проти України, то досить цікавими є висновки Суду щодо співвідношення публічного та приватного інтересів. Так, на думку П.О. Селезня, ст.3 Закону України «Про систему оподаткування» немає жодного принципу побудови системи оподаткування, який би сприяв встановленню балансу між публічним і приватним інтересом, що варто було б включити до зазначеної статті [6].

Так, в п. 40 рішення «Інтерсплав проти України» Суд зазначив: «Фактично постійні затримки відшкодування і компенсації у поєднанні із відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, так само як і стан невизначеності щодо часу повернення коштів заявника, порушує справедливий баланс між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном» [7].

Беручи до уваги все, що було зазначено вище, ми можемо стверджувати, що майнові інтереси, як публічні так і приватні, та їх захист - є та будуть завжди предметом для розгляду податкових спорів. Проте, чи не найголовнішим тут є саме можливість кожної фізичної та юридичної особи звернутись до Європейського Суду з прав людини з питань, пов'язаних з оподаткуванням. Тим більше, що практика показує про досить часті протиправні дії або бездіяльність, що дозволяють собі органи державної влади, в тому числі і податкові органи, - які наслідком мають порушення прав та свобод, передбачених Конвенцією.

Практика Суду щодо розгляду скарг з питань оподаткування не є значною, проте вже стала достатньою, щоб говорити про певні стандарти розгляду цих скарг, що були вироблені Судом і вже стали прецедентами. Для України це також є досить важливим. Адже, на жаль, хоч Україна і є серед лідерів по поданню скарг до Суду, проте з питань оподаткування, дійсно, практики досить небагато. Маловірогідним видається, на нашу думку, що така статистика пов'язана з досконалістю нашого податкового

законодавства, швидше тут мова йде про малообізнаність наших громадян в існуванні потенційної можливості оскарження дій чи бездіяльності податкових органів.

Висновки. В цілому, можна сказати, що розгляд Судом податкових спорів є свідченням гнучкості підходів європейських суддів до Конвенції та протоколів до неї, адже в кінцевому результаті мова йде про переслідування єдиної мети – захисту прав та свобод людини. Окрім того, варто не забувати, що розгляд таких спорів позитивно впливатиме на національне законодавство держав-членів Конвенції через внесення відповідних змін за результатами розгляду скарг з питань оподаткування в Європейському суді.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. // ВВР. – 1996.
2. Цивільний Кодекс України від 16 січня 2003р. // ВВР. – 2003.
3. Закон України «Про ратифікацію Конвенції про захист прав і основних свобод людини 1950 року, Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції» // ВВР. – 1997. - №40.
4. Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського Суду з прав людини» від 23 лютого 2006 року № 3477-IV // ВВР України. – 2006.
5. Закон України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року № 1251-XII // ВВР України. – 1991.
6. Селезень П.О. Вплив рішень Європейського суду з прав людини на розвиток податкової системи України / П.О. Селезень // Форум права. – 2009. - №1. – С. 493
7. Case of Intersplav v. Ukraine. Judgement of the European Court of human rights of 23 May 2007 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-78872>
8. Case of Gasus-Dosie-und Fordertechnik GmbH v. Netherlands. Judgement of the European Court of human rights of 23 February 1995 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57918>
9. Case of Bendenoun v. France. Judgement of the European Court of human rights of 24 February 1994 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57863>
10. Case of J.B. v. Switzerland. Judgement of the European Court of human rights of 3 August 2001 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59449>
11. Case of Kadri v. France Switzerland. Judgement of the European Court of human rights of 27 March 2001 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://echr.ketse.com/doc/41715.98-en-20010327/>
12. РБК daily. Ежедневная деловая газета [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.rbcdaily.ru/2009/02/11/focus/401462>.
13. Европейский суд признал финский налог на автомобили незаконным [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.finugor.ru/?q=node/10541>.
14. Европейский суд возвратит ЮКОСу \$98 млрд [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.rususa.com/news/news.asp-nid-53882>.
15. Newsweek. The quiet general [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.runewsweek.ru/country/31918/>.
16. Европейский суд оштрафовал Украину за репрессии против запорожского банкира Бориса Фельдмана [Electronic resource]. – Mode of access: <http://svodka.wordpress.com/2010/04/12/европейский-суд-оштрафовал-украину-з/>.
17. ЕСПЧ вынес решение по делу ЮКОСа против России [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.garant.ru/news/350074/>
18. Case of ОАО Neftyanaya Kompaniya YUKOS v. Russia. Judgement of the European Court of human rights of 8 March 2012 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-106308>