

ПРАКТИКА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ

DOI: 10.33498/Юсп-2020-05-207



Іван Ліщина

заступник Міністра юстиції України –
Уповноважений у справах Європейського суду
з прав людини,
заслужений юрист України
(Київ, Україна)
ivan.lishchina@gmail.com

УДК 341.64(4):347.23

ВТРУЧАННЯ У ПРАВО ВЛАСНОСТІ ФІСКАЛЬНИМИ ЗАХОДАМИ. ПІДХОДИ ТА ПРАКТИКА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ

АНОТАЦІЯ. Право власності, яке закріплене у ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод у разі визнання Європейським судом з прав людини (ЄСПЛ) його порушення, призводить до призначення найбільш значних розмірів справедливої компенсації. При цьому порушення цього права в фінансовій сфері призводять до значних виплат із державного бюджету на справедливу сатисфакцію постраждалим заявника, а в майбутньому несе ще небезпечніші фінансові ризики для держави.

Стаття вивчає історичні та теоретичні засади виникнення і розвитку практики ЄСПЛ щодо втручання у право власності фінансовим законодавством і заходами на його реалізацію, випадки встановлення порушення цього права щодо України, а також можливості встановлення нових порушень такої категорії. Робиться висновок про те, що встановлені ЄСПЛ порушення здебільшого пов'язані з еkleктичним застосуванням норм законодавства фінансовими органами. Причому ЄСПЛ встановлював порушення і в тих випадках, коли суди ставали на бік фінансових органів, і коли підтримували платників податків, але органи продовжували свою практику щодо заявників. Таким чином, найбільш ефективними заходами загального характеру, спрямованими на запобігання порушень цього типу в майбутньому, мають бути підвищення якості податкового законодавства, покращення юридичної грамотності та правосвідомості працівників фінансових органів і взаємодії між ними та судами. Крім того, група справ, що стосується безпідставної конфіскації незадекларованої при перетині кордону валюти, може потенційно призвести до значних витрат із державного бюджету на виплати справедливої сатисфакції та вимагає термінових змін до ст. 472 Митного кодексу України.

Ключові слова: право власності; фінансові заходи як втручання у право власності в розумінні ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод.

© Іван Ліщина, 2020

У цій статті ми дослідимо розвиток практики Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ) щодо втручання держави у право власності фізичних та юридичних осіб у межах реалізації своєї фінансової політики. Для компаративних цілей у дослідженні буде використовуватися практика інвестиційних арбітражів зі співставних справ. Особливу увагу буде приділено практиці ЄСПЛ щодо порушення права власності Україною у фінансових справах.

Загальний підхід ЄСПЛ до фінансових справ у контексті права власності

Ф. Бейкер – один із найвидатніших спеціалістів у галузі перетинання прав людини з оподаткуванням – своєю відомою, навіть програмною статтю, з якої багато хто починає відлік серйозного дискурсу в цій сфері¹, “Оподаткування та права людини” починає так: ‘Деякі скажуть, що оподаткування та права людини – це оксиморон’. Але відразу після цього він пояснює:

<...> я особисто не вірю в те, що оподаткування та права людини будь-яким чином несумісні або конфліктують <...>. Я вважаю, що ми перебуваємо на дуже захоплюючій стадії, коли спостерігаємо подовження прав людини в податкову галузь, для того щоб обмежити те, що уряди можуть робити із платниками податків².

Зараз, через 20 років після оголошення Ф. Бейкером “захоплюючого” моменту перетинання між правами людини та податками, можна з упевненістю сказати, що права людини щільно увійшли в сферу оподаткування, зокрема, через практику ЄСПЛ щодо порушень прав, передбачених Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод (далі – Конвенція)³. Причому

<...> найвидатніше місце у практиці [ЄСПЛ щодо податків] надається [ст. 1 Першого протоколу до Конвенції], не тому, що вона порушувалася у найбільшій кількості рішень (ця честь належить статті 6 [Конвенції]), а тому, що це єдина стаття [Конвенції], яка прямо посилається на оподаткування⁴.

¹ Katerina Perrou, ‘Fundamental rights in EU tax law’ in Peeters Marjan and Eliantonio Mariolina (ed), *Research Handbook on EU Environmental Law* (Edward Elgar Publishing 2020) 511.

² P Baker, ‘Taxation and Human rights’ [2001] I (1) GITC Review 5.

³ Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text> (дата звернення: 14.04.2020).

⁴ P Baker, ‘Taxation and the European Convention on Human Rights’ (2000) 4 British Tax Review 30.

Стаття 1 Першого протоколу до Конвенції сформульована таким чином:

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.

Проте попередні положення жодним чином не обмежують право держави вводити в дію такі закони, які, на її думку, є необхідними для здійснення контролю за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів⁵.

Важливо зазначити, що це формулювання стало результатом компромісу між державами, які брали участь у підготовці тексту, та продуктом побоювань урядів перших п'ятнадцяти членів Ради Європи, що ЄСПЛ на підставі ст. 1 Першого протоколу до Конвенції міг отримати владу скасовувати економічну політику, яку вони на той час проводили. У результаті третє речення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції досить жорстко забороняє ЄСПЛ втручатися у заходи щодо обмеження права власності, зокрема ті, що спрямовані на “забезпечення сплати податків”.

ЄСПЛ у перші роки свого існування дуже обережно ставився до питань втручання у право власності. Перше рішення щодо порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, ЄСПЛ прийняв у 1982 р., тобто через 23 роки після свого утворення. Однак вже в цьому рішенні ЄСПЛ витлумачив ст. 1 Першого протоколу до Конвенції таким чином, що вона

включає три чітких норми. Перша, яка є загальною за своїм характером, стверджує принцип безперешкодного користування власністю; він виражений у першій фразі першого абзацу. Друга норма стосується позбавлення майна та встановлює для цього низку умов; вона є наведеною у другій фразі того ж абзацу. Третя норма визнає за державами-учасницями право контролювати використання власності відповідно до інтересів суспільства, приймаючи такі закони, які вони вважають за необхідне задля цієї мети; ця норма міститься у другому абзаці⁶.

Таке тлумачення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, зокрема, відкрило ЄСПЛ можливість розглядати заяви щодо втручання у право власності у формі “контролю” за майном. Він розглядає це положення

⁵ Протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 20 березня 1952 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535#Text> (дата звернення: 20.04.2020).

⁶ *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, judgment of 23 September 1982, Series A № 52, § 61.

як таке, що надає державі “сферу дискреції” (*margin of appreciation*), яка є ‘значною, але не безмежною, та його застосування, навіть у контексті найбільш складних реформ держави, не може мати наслідків, які суперечать Конвенційним стандартам’⁷.

Щодо фіскальної сфери, то ЄСПЛ пояснює включення податків до ст. 1 Першого протоколу до Конвенції і, відповідно, до сфери свого контролю таким чином:

<...> оподаткування в принципі втручається у права, гарантовані першим абзацом [ст. 1 Першого протоколу до Конвенції] зважаючи на те, що воно позбавляє відповідну особу майна, а саме суми грошей, яку необхідно сплатити. Хоча таке втручання, як правило, є виправданим за другим абзацом цієї статті, яка прямо передбачає виключення, яке стосується сплати податків або інших внесків, це питання, утім, підпадає під контроль Суду з огляду на те, що правильне застосування [ст. 1 Першого протоколу до Конвенції] є предметом його нагляду⁸.

Ф. Бейкер таким чином підсумував загальний підхід ЄСПЛ до податкових справ у контексті ст. 1 Першого протоколу до Конвенції:

<...> оподаткування – це втручання у право на володіння майном; що абзац 2 [ст. 1 Першого протоколу до Конвенції] прямо забезпечує право стягувати податки; що цей абзац, утім, не виводить оподаткування з-під нагляду страсбурзьких органів; що податки можуть недивним чином вплинути на володіння майном, якщо вони накладають надмірний тягар на особу або фундаментальним чином втручаються у його фінансовий стан; що самі національні органи мають приймати рішення щодо форми оподаткування, зважаючи на місцеві політичні та соціальні умови і що держави мають широку сферу дискреції у цій галузі⁹.

Отже, якщо, як зазначено вище, “третья норма” надає державі широку “сферу дискреції”, то втручання у формі контролю з метою забезпечення сплати податків робить цю сферу особливо широкою. Зокрема:

<...> при прийнятті [процедурних податкових] законів законодавцю має бути надана широка сфера дискреції, особливо стосовно питання чи можуть – і якщо так, то наскільки – податкові органи поставлені в кращі умови зі стягнення податкової заборгованості ніж ті, які мають звичайні кредитори щодо стягненню комерційних боргів. Суд поважатиме оцінку

⁷ *Statileo v. Croatia*, № 12027/10, § 126, 10 July 2014.

⁸ *Burden v. the United Kingdom* [GC], № 13378/05, § 60, ECHR 2008.

⁹ *Baker* (n 4) 30.

законодавця в цьому питанні, за винятком ситуацій, коли вона буде позбавлена будь-якого розумного обґрунтування¹⁰.

У подальшому ЄСПЛ перефразував цю позицію так:

Держави-Учасниці, особливо при формулюванні та реалізації політики в сфері оподаткування, мають широку сферу дискреції і Суд поважатиме оцінку законодавця в цьому питанні, за винятком ситуацій, коли вона буде позбавлена будь-якого розумного обґрунтування¹¹.

Причому ‘Держави можуть користуватись деякою мірою додаткової поваги та свободи при виконанні своєї фіскальної функції при оцінці законності’¹². Така широка дискреція держав-учасниць, однак, не стримує заявників у скаргах на ті чи інші порушення їхнього права власності фіскальними заходами. Нижче розглянемо різновиди справ, які ЄСПЛ розглядав у цій сфері.

Оскарження розміру податків

Перше, на що заявники почали скаржитися у галузі оподаткування, це надмірні податки, які вони мають сплачувати відповідно до закону. Саме щодо цього типу справ ЄСПЛ найдовше не ухвалював рішень на користь заявників.

У своїй статті “*Taxation and the European Convention on Human Rights*”, опублікованій у 2000 р., Ф. Бейкер зазначає, що серед найперших справ, які розглядала Європейської комісії з прав людини (далі – Комісія, до набрання чинності в 1998 р. Протоколом 11 до Конвенції це був фільтраційний орган для ЄСПЛ) були скарги щодо необґрунтованості 100 % збору на дохід, отриманого при переоцінці вартості іпотеки в Німеччині (*X v. Germany*, № 551/59) та 15 % податок на продаж активів в Ісландії (*Gudmundsson v. Iceland*, № 511/59)¹³.

Як пише Ф. Бейкер:

<...> “список нагороджених” справ, щодо податків, які розглядалися під кутом [ст. 1 Першого протоколу до Конвенції] нагадує скетч Джона Кліза про магазин сирів: ісландський податок на продаж активів [*Gudmundsson v. Iceland*], австрійський церковний податок [*E. And G.R. v. Austria*, № 9781/82, 14 May 1984)], шведський податок на розподіл капіталу [*Svenska Managementgruppen AB v. Sweden* (dec.), № 11036/84,

¹⁰ *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, 23 February 1995, § 60, Series A № 306B.

¹¹ *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*, judgment of 23 October 1997, § 80, Reports 1997-VII.

¹² *ОАО Нефтяная Компания Yukos v. Russia*, № 14902/04, § 559, 20 September 2011.

¹³ Baker (n 4) 30.

D.R. 45, p. 211], шведський податок на надмірні прибутки страхових компаній [*Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse v. Sweden*, № 13013/87, Commission decision of 14 December 1988, Decisions and Reports 58, p. 186], австрійський податок для рівності інвалідів [*HK KG v. Austria*, № 14623/89, Commission decision of 2 September 1992], фінський вуличний податок [*Försti v. Finland*, № 22588/93], фінський аптечний податок [*Kaira v. Finland*, № 27109/95, Commission decision of 18 October 1995], німецький місцевий розважальний податок на гральні автомати [*Wolfhard Koop Automaten Golden 7 GmbH & Co. KG v. Germany (dec.)*, № 38070/97, 30 March 1999] та віденський аукціонний податок [*Musa v. Austria*, № 40477/98, Commission decision of 10 September 1998]¹⁴.

У всіх перелічених вище справах заявники скаржилися на розмір податкових ставок чи справедливість їхнього розрахунку або розповсюдження відповідних податків на заявників¹⁵. У всіх рішеннях Комісія або ЄСПЛ відмовили заявникам у цих скаргах як очевидно необґрунтованих¹⁶, посилаючись на широку дискрецію держави щодо встановлення розмірів ставок, порядку розрахунків та меж дії податків.

Для того щоб продемонструвати підхід страсбурзьких органів до цього питання, можна навести аргументацію Комісії у справі *Wasa*, в якій встановлені основні принципи розгляду такої категорії справ, на які ЄСПЛ у подальшому неодноразово буде посилатися. У цій справі компанія-заявник скаржилася на новий однократний податок на страхові компанії, які страхують життя, у розмірі 7 % від всіх активів, якими вони володіли, вартість яких перевищувала 10 млн шведських крон.

Комісія у рішенні зазначила:

<...> хоча очевидним є те, що [ст. 1 Першого протоколу до Конвенції] не встановлює будь-якої загальної заборони податків, які сплачують виключно з капіталу платників податків, фінансове навантаження, що виникає з податків або зборів, може негативним чином вплинути на власність, якщо воно створює надмірний тягар для відповідної особи або фундаментальним чином втручається у його фінансовий стан. Однак насамперед національні органи мають вирішувати, які саме податки або збори підлягають стягненню. Ба більше, рішення у цій галузі, як правило, включає оцінку політичних, економічних та соціальних питань, які

¹⁴ Baker (п 4) 5.

¹⁵ У справі *Wolfhard*, здається, заявник по суті оскаржував не так справедливість, як передбачувальність накладання на нього розважального податку. Але Комісія фактично розглянула справу з обох боків: і передбачувальності, і справедливості накладання податку на заявника.

¹⁶ Крім *E. And G.R. v. Austria*, в якій державна підтримка церковного податку не була визнана достатньою для виникнення державної відповідальності за нього та справа була визнана неприйнятною *ratione personae*, тобто такою, що подана не проти однієї з держав – учасниць Конвенції.

Конвенція залишає в сфері компетенції держав-учасниць. Тому влада оцінки держав-учасниць [у цій сфері] є широкою¹⁷.

Аналізуючи безпосередньо ситуацію у цій справі, Комісія зазначила:

<...> основною причиною введення однократного податку були питання [забезпечення] тривалої низької інфляції, які Уряд вважає важливими для будь-якого сприятливого економічного розвитку, об'єднані з питаннями необхідності подальшого обмеження дефіциту національного бюджету. Прийняття такого законодавства, без жодних сумнівів, відноситься до суверенної влади Держави і Комісія вважає, що зазначений захід має очевидну публічну мету та розглядався Державою як такий, що запроваджений для загального інтересу. Ця мета досягалася встановленням однократного податку на, серед інших, заявника у розмірі 7 % його активів, що перевищували 10 млн шведських крон, зокрема завдяки тому, що ситуація в галузі страхування життя була унікальною у відповідний час, та сприятливого ставлення до цього сектору стосовно оподаткування загалом, ставлення, яке продовжувалося до сьогодні¹⁸.

Комісія на цих підставах зробила висновок, що оскаржуваний захід не був непропорційним.

Після 2000 р. ЄСПЛ продовжував відмовляти в заявах стосовно розмірів, покладених на заявників податків. Зокрема, визнав такими, що є очевидно необґрунтованими скарги щодо:

- несправедливості передбачених законом обов'язкових платежів у розмірі 30 % отриманих нотаріусом за реєстрацію правочинів із автомобілями та мотоциклами на користь асоціацій нотаріусів для подальшого розподілу серед інших нотаріусів¹⁹;
- надмірності обов'язкових платежів до пенсійного фонду приватними підприємцями, розмір яких перевищував доходи заявника, який сам був пенсіонером²⁰;
- необґрунтованості сплати податків, частина яких йшла на фінансування Католицької церкви та деяких інших релігійних організацій²¹;
- 20 % податок на суму компенсації за незаконну експропріацію²²;
- стягнення 20 % податку на додану вартість (далі – ПДВ) з експортних операцій, за якими товар не покинув митну територію держави²³.

¹⁷ Wasa Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse, a group of approximately 15000 individuals v. Sweden. Commission Decision. № 13013/87. 14.12.1988.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ *Drosopoulos v. Greece* (dec.), № 40442/98, 7 December 2000.

²⁰ *Baláz v. Slovakia* (dec.), № 60243/00, 16 September 2003.

²¹ *Spampinato v. Italy* (dec.), № 69872/01, 29 March 2007.

²² *Cacciato v. Italy* (dec.), № 60633/16, 16 January 2018.

²³ *Masa Invest Group v. Ukraine* (dec.), № 3540/03, 11 October 2005.

Такий обережний підхід ЄСПЛ до справ щодо оподаткування призвів до того, що ‘тільки у невеличкій кількості справ заявники заявляли аргумент, що відповідні податки накладали на них настільки надмірний тягар, щоб становити втручання в їхнє право на мирне володіння майном’²⁴.

У результаті до 2013 р. жодна заява щодо розміру ставок оподаткування не тільки не призвела до визнання порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, а й навіть не пройшла фільтр прийнятності. Однак, як зазначили судді Сциліанос та Раймонді у збіжній думці до рішення у справі *Magyar Helsinki Bizottság v. Hungary*

добре відомо, що після формулювання у рішенні у справі *Tyrer v. The United Kingdom* <...> ідея, що “Конвенція є живим інструментом, який має інтерпретуватись у світлі умов сьогодення”, розповсюдилася у всій страсбурзькій практиці і сформувала основу підходу до тлумачення, яке давало змогу Суду адаптувати протягом часу текст Конвенції до юридичних, етичних та наукових змін²⁵.

Отже, ситуація змінилася у 2013 р., коли ЄСПЛ розглянув три справи проти Угорщини щодо оподаткування надмірних виплат працівникам публічного сектору²⁶. Справи стосувалися оподаткування вихідної допомоги при звільненні у розмірі 98 % частини виплати, що перевищує 3,5 млн форинтів (приблизно 12 тис. євро). ЄСПЛ вирішив, що заявники у цих справах несли необґрунтований тягар і встановив порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції. Він зазначив, зокрема, що:

- цей захід був застосований ретроактивно, тобто до вже зароблених платежів і закон не передбачав періоду адаптації;
- жоден із заявників не був звинувачений у будь-яких незаконних діях;
- платежі, що входили до структури допомоги, були прямо передбачені в законах, які не були змінені;
- Конституційний Суд Угорщини двічі визнавав цей захід неконституційним, зокрема, конфіскаційним;
- інші працівники, зокрема в приватному секторі, не були піддані аналогічним заходам;
- оскаржуваний захід непропорційно втручався у передбачену законом гарантію, набуту довгою публічною службою заявників, щодо реінтеграції в ринок праці після їхнього звільнення; й

²⁴ Iwona Krzemińska, ‘Human rights’ expansion into the tax field – European perspective’ 4th year, WPIA WU <<http://en.zpc.wpia.uw.edu.pl/wp-content/uploads/2011/12/Krzeminska-Human-rights-expansion-into-the-tax-field-European-perspective.doc>> (accessed: 20.04.2020).

²⁵ *Magyar Helsinki Bizottság v. Hungary* [GC], № 18030/11, ECHR 2016.

²⁶ *NKM v. Hungary*, № 66529/11, 14 May 2013; *Gáll v. Hungary*, № 49570/11, § 48, 25 June 2013; *R.Sz. v. Hungary*, № 41838/11, § 46, 2 July 2013.

– податком обкладалися не несподівані доходи, отримані від зміни податкового режиму.

Хоча можна вважати, що ця справа становить відхід від попередньої практики в частині надобережної оцінки ЄСПЛ розміру податків, більш уважне вивчення рішень демонструє, що така девіація є дуже обмеженою. Зокрема, у рішенні у справі *NKM v. Hungary* ЄСПЛ зазначив:

65. <...> Зокрема, що стосується існування “розумної пропорційності між застосованими заходами та метою, яку мають досягти”, Суд із самого початку зазначає, що перше рішення Конституційного суду можна розуміти як визнання відповідного податку як конфіскаційний захід <...>. 67. У цій справі Суд при оцінці пропорційності бере до уваги, що ставка податку, яка застосовувалася, значно перевищувала ставку, що застосовувалася до інших доходів, включаючи вихідну допомогу в приватному секторі, але при цьому [Суд] не визначатимемо абстрактним чином, чи було податкове навантаження, у кількісному вимірі, конфіскаційним за своїм характером. Для Суду, зважаючи на сферу дискреції, яку держави мають у питаннях оподаткування, застосовна податкова ставка не може сама собою бути вирішальною, особливо в умовах цієї справи²⁷.

В ухвалених дещо пізніше рішеннях *Gáll та R.Sz.* ЄСПЛ дослівно відтворив § 67 з *NKM* (§ 66 та 56 відповідно), але посилання на рішення Конституційного суду Угорщини, яке було в § 65 *NKM* замінено трьома реченнями такого змісту:

Ба більше, ставки податків, які перевищують 50 %, визнавалися неконституційними в Німеччині, яка є державою – членом Ради Європи <...>. Однак у кількох європейських країнах, таких як Швеція, Бельгія, Нідерланди, Португалія та Італія, особистий прибутковий податок у минулому сягав 75 %, хоча такі ставки, як правило, застосовувалися тільки до найвищих груп доходів, пов’язаних із надходженнями очевидно вищими за суми, що розглядаються у контексті цієї справи. Також треба зазначити, що [розрахований Організацією економічного співробітництва та розвитку] середній рівень найвищих комбінованих державних ставок особистого прибуткового податку становив 65 % – у 1981 р., 50,6 % – у 1990 р., 46,5 % – у 2000 р. та 41,7 % – у 2010 р. (§ 64 *Gáll* та § 54 *R.Sz.*)²⁸.

Таким чином, можна зробити висновок, що ставка податку бралася до уваги ЄСПЛ при аналізі пропорційності заходу в справах *Gáll, R.Sz.* та *NKM*, але сама собою не була достатньою для визнання податку конфіскаційним за природою. Тобто ЄСПЛ дійсно вперше прийняв

²⁷ *NKM v. Hungary*, № 66529/11, 14 May 2013.

²⁸ *Gáll v. Hungary*, № 49570/11, § 48, 25 June 2013; *R.Sz. v. Hungary*, № 41838/11, § 46, 2 July 2013.

розмір податку в розрахунок, але порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції встановив тільки у сукупності з іншими факторами, які, як здається, у цій справі відіграли важливішу роль. Крім того, у найновішій справі, яка торкається цього питання, ЄСПЛ, здається, вирішив підтвердити загальне правило, що розмір податку не може мати вирішального значення при виконанні тесту на баланс інтересів.

У справі *P. Plaisier B.V. and Others v. the Netherlands* він розглянув скаргу щодо однократного податку в розмірі 16 % від суми заробітної плати, що перевищувала 150 тис. євро на рік, і покладався на роботодавців, які сплачували такі зарплати. Заявники в обґрунтування своїх скарг посилалися на рішення *Gáll, R.Sz.* та *NKM*, але ЄСПЛ, у контексті питання ретроспективного застосування цього податку, відокремив їх від цієї справи, зазначивши, що в них порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції

було встановлено в зв'язку з ретроспективним накладанням податку нібито з метою досягнення соціальної справедливості, але позбавило заявників більшої частини їхньої вихідної допомоги, яка становила передбачену в законі гарантію, набуте право, яке слугувало досягненню спеціального соціального інтересу реінтеграції в ринок праці²⁹.

Якщо розглядати цю фразу буквально, то межа між вихідною допомогою та заробітною платою тонка – обидві слугують для забезпечення існування найманих працівників. Можливо, ЄСПЛ мав на увазі, що угорський податок стягувався безпосередньо з працівника, а нідерландський – із роботодавця. Але два з трьох заявників – компанії та один – працівник та одночасно їхній єдиний акціонер. У будь-якому разі ЄСПЛ прямо не вказав на різницю між розміром ставки (98 % проти 16 %) як на підставу розрізнення справ, хоча й натякнув на те, що *в угорських справах було стягнуто* “більшу частину вихідної допомоги”. Крім того, в частині, що стосується обґрунтованості самого заходу, ЄСПЛ встановив, що цей податок забезпечив зменшення дефіциту державного бюджету на 0,5 млрд євро або 4 %, що в умовах світової фінансової кризи, вплив якої на державні фінанси новий податок був покликаний пом'якшити, не можна вважати несуттєвим (питання, яке взагалі не було розглянуто в *Gáll, R.Sz.* та *NKM*), тоді як вплив на доходи заявників не був “драматичним”.

Можна припустити, що в *P. Plaisier B.V.* ЄСПЛ намагався дати зрозуміти, що угорські справи прийняті в дуже особливих умовах і фактично є винятками, які складно відтворити в подальшій практиці. Тобто загаль-

²⁹ P. Plaisier B.V. and Others v. the Netherlands. № 46184/16, 47789/16, 19958/17. 14.11.2017.

ний підхід ЄСПЛ, що будь-який податок являє собою втручання у право власності, але, зважаючи на широку сферу дискреції, яку держави мають у фіскальній сфері, навіть дуже високі ставки податку самі собою, імовірно за все, не становитимуть порушення, залишився незмінним.

Важливо зазначити, що схожу картину можна спостерігати і в інвестиційних арбітражах³⁰. З одного боку, трибунали в рішеннях легко погоджуються, що в принципі надмірні податки можуть дорівнювати експропріації та становити порушення прав інвесторів:

Трибунал зазначає, що існує багато шляхів, якими урядові органи можуть примусити компанію зупинити бізнес або значним чином скоротити економічну вигоду від бізнесу. У минулому, зокрема конфіскаційне оподаткування <...>, серед іншого, вважалися заходами експропріації³¹.

Але на практиці поріг, із якого трибунали готові визнавати порушення інвестиційних зобов'язань країн у зв'язку з надмірним оподаткуванням, дуже високий. Зокрема, такі заходи мають бути 'екстраординарними, каральними щодо розміру або свавільними в своєму охопленні'³². Наприклад, податок у розмірі 99 % від доходів на видобуток нафти не був визнаний у справі *Burlington Resources v Ecuador* позбавленням інвестиції. Серед дуже небагатьох рішень інвестиційних арбітражів, у яких трибунали визнавали порушення прав інвесторів через запровадження податкових заходів, жодне не стосувалося розміру податків загального застосування³³. Водночас у кількох рішеннях трибунали визнали порушення щодо скасування спеціального режиму оподаткування, встановленого для відповідного інвестора з метою його залучення³⁴.

Таким чином, міжнародні юрисдикційні органи, які компетентні розглядати спори щодо втручання держав у право власності в формі встановлення або зміни податків, визнаючи потенційну можливість порушення міжнародного права з боку держави при запровадженні таких заходів, на практиці вкрай обережно ставляться до політики держав у фіскальній сфері й встановлення податків, навіть із дуже високою ставкою, сам

³⁰ Арбітражні трибунали, які розглядають спори між іноземними інвесторами та країнами, які приймають інвестиції на підставі міжнародних договорів про взаємний захист інвестицій. Такі договори традиційно передбачають перелік прав інвесторів (близьких за сутністю до ст. 1 Першого протоколу до Конвенції в інтерпретації ЄСПЛ) та механізми захисту таких прав у формі міжнародного арбітражу, який інвестор може на свій розсуд застосовувати замість національних судів приймаючої держави для захисту своїх прав.

³¹ *Marvin Roy Feldman Karpa v United Mexican States*, ICSID Case № ARB (AF)/99/1, Award, 16 December 2002, para. 103.

³² *En Cana Corporation v Republic of Ecuador*, LCIA Case № UN 3481, Award, 3 February 2006, para. 177.

³³ *Burlington Resources v Ecuador*, Decision on Liability, 14 December 2012, para. 456.

³⁴ Markus Burgstaller and Agnieszka Zarowna, 'The growing importance of investment arbitration in relation to tax measures in the energy and natural resources sector' [2018] 4 (1) *Turkish Commercial Law Review* 93–4.

собою не зможе призвести до визнання порушення права власності платника.

Ретроспективна дія податкових законів

У своїй статті, оприлюдненій у 2000 р., Ф. Бейкер пише:

<...> страсбурзькі органи розглянули велику кількість³⁵ скарг на ретроспективне [податкове] законодавство: кожен раз вони доходили висновку, що законодавство не порушувало гарантій [ст. 1 Першого протоколу до Конвенції]. Можливо, випадково³⁶, три з чотирьох відповідних справ стосуються Великої Британії³⁷.

Перше, що впадає в очі при аналізі справ щодо ретроспективного³⁸ застосування податкових законів, це те, що, на відміну від інших ситуацій, у яких саме собою ретроспективне законодавство є порушенням Конвенції (див., наприклад, ст. 7, яка прямо забороняє ретроспективне застосування кримінального права на шкоду обвинуваченому³⁹), у податкових справах загальний підхід ЄСПЛ полягає у тому, що, зважаючи на широку сферу дискреції держав щодо прийняття податкового законодавства, сама собою ретроспективна дія податкового законодавства, як правило, не є підставою для встановлення порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції⁴⁰.

Як зазначив М. Пауелс у своїй статті *“Retroactive tax legislation in view of article 1 first protocol ECHR”*, це різко контрастує з підходом Європейського Суду Справедливості (далі – ЄСС), який в аналогічних ситуаціях дотримується прямо протилежного принципу⁴¹:

<...> хоча загалом принцип юридичної визначеності забороняє заходам Співтовариства мати юридичні наслідки у часі до їхнього опублікування, у виключних випадках зворотне може бути [прийнятним], коли ціль,

³⁵ Станом на 2000 р., тобто до початку розгляду по суті справ проти України та Росії, “чотири” ще можна було назвати “великою кількістю”.

³⁶ Автор, імовірно за все, іронізує, натякаючи, що це не було випадковим.

³⁷ Baker (n 4) 8.

³⁸ М. Пауелс у своїй статті *“Retroactive tax legislation in view of article 1 first protocol ECHR”* пропонує застосовувати термін “ретроактивне” до законодавства, яке встановлює регулювання сплати податків за операції, які відбулися у попередніх фінансових періодах, а “ретроспективне” – до законодавства, що не передбачає перехідного періоду для операцій, що відбуваються у момент прийняття податкових законів. Однак сам ЄСПЛ використовує ці слова як взаємозамінні синоніми і слово “ретроспективний” трапляється у його практиці щодо податкових законів частіше, ніж “ретроактивне”. Див: *Melvin Pauwels, ‘Retroactive Tax Legislation in View of Article 1 First Protocol ECHR’ (2013) 6 EC Tax Review 268–81*. Тому в цій статті ми будемо застосовувати термін “ретроспективний” закон, яким, до речі, користується і Ф. Бейкер.

³⁹ *Kononov v. Latvia* [GC], № 36376/04, ECHR 2010.

⁴⁰ Див. наприклад, *National & Provincial*, opt. cit., § 76.

⁴¹ Pauwels (n 38) 268–81.

яку планується досягти, вимагає цього і де законні очікування осіб, які зачіпаються [заходом], належним чином враховані⁴².

Цікаво, що в процитованому абзаці в рішенні *Goed Wonen* ЄСС процитував рішення ЄСПЛ у *National & Provincial*, але не абзац 76, в якому останній визнає можливість ретроспективної дії податкових законів, а абзац 80, в якому йдеться про широку сферу дискреції держав у податковій сфері. Таким чином, здається, ЄСС намагався пояснити існування винятку із загальної заборони на ретроспективну дію заходів Співтовариства. У кінцевому підсумку, як ми побачимо нижче, в процитованій справі ЄСС дійшов такого самого висновку, що й ЄСПЛ у більшості справ щодо ретроспективної дії податкових законів, на тих самих підставах, на які послався б ЄСПЛ в аналогічній справі.

Центральним елементом аналізу у справах щодо ретроспективного застосування податкового закону, таким чином, є аналіз ситуації з погляду пропорційності застосованого заходу або балансу інтересів. М. Пауелс виділяє два фактори, які ЄСПЛ при цьому оцінює: підстави для зворотної дії та вплив на заявника. Зазначимо, що, на нашу думку, існує і третій фактор, який М. Пауелс частково описує, але прямо не називає: поведінка державних органів, яка може мати як позитивний, так і негативний вплив на права людини.

Що стосується підстав для запровадження податкового закону зі зворотною дією у часі, ЄСПЛ схвально ставить до законодавства, спрямованого на попередження уникнення від оподаткування – у широкому розумінні цього терміна – як підставу для запровадження такого законодавства. Зокрема, конвенційні органи не знайшли порушень щодо ретроспективної дії законів, спрямованих на:

– попередження уникнення оподаткування заявниками, які використовували штучну схему для підвищення своїх витрат із метою зменшення бази оподаткування і, відповідно, зниження розміру податків, що підлягали сплаті⁴³;

– застосування нових правил оподаткування асоціацій спільного фінансування будівництва до попереднього звітного періоду з метою запобігти необґрунтованим доходам таких асоціацій, які могли виникнути у зв'язку з випадковим розривом між попереднім і новим регулюванням їхнього оподаткування⁴⁴;

⁴² Judgment of 26 April 2005, 'Goed Wonen', C376/02, EU:C:2005:251, paragraph 33.

⁴³ Application № 8531/79, Commission decision of 10 March 1981, Decisions and Reports (DR) 23, pp. 203–11.

⁴⁴ *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*, 23 October 1997.

– застосування нових правил оподаткування операцій із опціонами працівників на викуп акцій компаній-роботодавців, до таких операцій, що були штучно прискорені компаніями з метою їхнього проведення до впровадження нового законодавства та, відповідно, уникнення сплати нових, збільшених податків на такі операції⁴⁵;

– попередження уникнення оподаткування у Франції через штучну зміну податкового резидентства на Монако⁴⁶;

– зупинення схеми уникнення оподаткування в Англії з використанням “лакун” у податковому законодавстві та зловживанням спеціального правового режиму острова Мен⁴⁷.

Остання справа є своєрідним “чемпіоном із ретроспективності”: як зазначив Ф. Бейкер, законодавство, прийняте в 2008 р., мало на меті подолання схеми уникнення оподаткування і підлягало застосуванню починаючи з 1987 р., коли було прийняте оригінальне законодавство, яке також мало ретроспективний ефект та було спрямоване на подолання початкової форми цієї ж схеми (оновлена схема уникнення оподаткування, з якою боровся закон 2008 р., була розроблена з урахуванням законодавства 1987 р.)⁴⁸.

У досить несподіваному рішенні у справі *Joubert* ЄСПЛ дійшов висновку, що ‘в принципі виключно фінансові інтереси [держави] не дають змоги виправдати втручання ретроактивного втручання відповідного закону’⁴⁹. Справа стосувалася спору, який виник у зв’язку з тим, що до заявника були пред’явлені податкові вимоги органом, який не мав на це повноважень. Заявник звернувся до національного суду з відповідною скаргою, але доки його (та багатьох інших осіб, які були у такій самій ситуації) справа перебувала у суді, парламент прийняв закон, яким дозволив цьому органу пред’являти податкові претензії та надав цьому закону зворотню силу. Уряд пояснив необхідність прийняття цього закону тим, що ухвалення судових рішень на користь заявника та інших осіб, чії справи на той час розглядалися, призвело б до необхідності повернення з бюджету 1,1 млрд євро зайво сплачених на підставі таких вимог.

ЄСПЛ не визнав цю підставу достатньою та дійшов зазначеного вище висновку, чия несподіваність пов’язана з тим, що ЄСПЛ, встановлюючи цей “принцип”, послався на свою практику у ст. 6 Конвенції (право на справедливий суд), а не ст. 1 Першого протоколу до Конвенції⁵⁰.

⁴⁵ *M.A. and others v. Finland*, № 27793/95, 10 June 2003.

⁴⁶ *Arnaud and Others v. France*, № 36918/11 and 5 others, 15 January 2015.

⁴⁷ *Huitson v. the United Kingdom* (dec.), № 50131/12, 13 January 2015.

⁴⁸ P Baker, ‘Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)’ *European Taxation* (August 2016) 346–7.

⁴⁹ *Joubert v. France*, № 30345/05, § 60, 23 July 2009.

⁵⁰ А саме, ЄСПЛ послався на рішення у справі *Zielinski and Pradal and Gonzalez and Otehrs v. France* [GC], № 24846/94, 34165/96, 34173/96, § 59, CEDH 1999VII.

Ф. Бейкер, при аналізі цього рішення, зазначив, що ЄСПЛ готовий легше сприймати аргументи щодо попередження уникнення оподаткування як підставу для зворотної дії податкового закону, аніж безпосередній фінансовий інтерес⁵¹. У руслі цього коментаря М. Пауелс ставить слушне запитання: як би ЄСПЛ відповів, якщо б Уряд аргументував свою позицію в цій справі тим, що метою закону було попередити уникнення відповідальності за податкові порушення тільки на формальних підставах, а саме тому що їх було знайдено органом, який не був компетентним пред'являти податкові вимоги?⁵².

У подальшій практиці ЄСПЛ пом'якшив принцип, зазначений у *Joubert*. Зокрема, у справі *P. Plaisier B.V.*, яка, нагадаємо, стосувалася запровадження додаткового податку на високі зарплати зі зворотною дією як спосіб зниження дефіциту бюджету в ситуації фінансової кризи 2008–2009 рр., ЄСПЛ зазначив:

<...> не можна визнати, що законодавець у Нідерландах дотримувався “тільки бюджетних” міркувань [при прийнятті закону зі зворотною дією]: разом із Грецією, Португалією та іншими країнами – учасницями Європейського Союзу [далі – ЄС], Нідерланди намагалися виконати зобов'язання за правом Європейського Союзу без зволікання, у ситуації, яка була значно ускладнена фінансовою та економічною кризою, масштабу якої нечасто можна побачити у мирний час⁵³.

Інакше кажучи, якщо в принципі бюджетні міркування самі собою не можуть бути підставою для запровадження податкових законів зі зворотною дією, такі міркування в ситуації економічної кризи та необхідності виконувати міжнародні зобов'язання можуть сприйматись ЄСПЛ як обґрунтовані.

Що стосується впливу відповідного заходу на інтереси заявника, ЄСПЛ нечасто приділяє цьому питанню багато уваги в податкових справах. Наприклад, у справі *M.A.* обмежився загальними фразами про те, що ‘законодавство не дорівнювало розміру конфіскаційного оподаткування’ і що ‘незважаючи на важливі фінансові наслідки для заявників, не можна сказати, що захід наклав на них надмірний тягар’⁵⁴. ЄСПЛ не розглянув у цій або в більшості аналогічних справ вплив зазначених заходів детально, зокрема вплив на конкретну фінансову ситуацію заявника.

Єдиним винятком із цього підходу є описані вище справи *NKM, Gáll* та *R.Sz.* Нагадаємо, що справи стосувалися оподаткування зі ставкою

⁵¹ P Baker, ‘Some recent decisions of the European Court of Human Rights’ [2009] 49 (12) European Taxation 597.

⁵² Pauwels (n 38) 280.

⁵³ P. Plaisier B.V. and Others v. the Netherlands. № 46184/16, 47789/16, 19958/17. 14.11.2017. § 88.

⁵⁴ M.A. and others v. Finland. Court Decision. № 27793/95. 10.06.2003.

98 % вихідної допомоги працівникам публічного сектору, в частині, що перевищувала 12 тис. євро. ЄСПЛ встановив, що в цій ситуації оскаржуваний захід ‘може вважатися таким, що має деякі ретроактивні елементи’⁵⁵. Мається на увазі, що у справі *NKM* вихідна допомога була сплачена після набрання законом чинності, а в двох інших справах звільнення сталося раніше цього, але безпосередня оплата відбулася вже після. Тобто справи не містять класичної “ретроспективної” дії.

Водночас, як пояснив ЄСПЛ, ‘податок було накладено на дохід, який був пов’язаний із діяльністю, що передувала відповідному податковому року та було сплачено у цей рік при звільненні заявника’⁵⁶. Аби зрозуміти, чому ЄСПЛ побачив тут “ретроспективне” застосування закону, треба прийняти його загальний погляд на цю ситуацію, а саме:

<...> у цій справі державний службовець, який підпадає під особливий правовий режим і який із готовністю приймає обмеження своїх фундаментальних прав та грошову компенсацію, яка односторонньо диктується законом <...>, передбачена законом вихідна допомога являє собою довгострокове очікування з боку державного службовця, та зобов’язання з боку Держави як роботодавця. Для Суду такі довгострокові очікування, підтримані багатьма роками незмінних державних гарантій, не можуть бути легко відкинуті⁵⁷.

Інакше кажучи, у цій справі ЄСПЛ вбачає не так класичну зворотну дію закону у часі, як порушення законних очікувань, які сформувалися багаторічною відданою працею державних службовців, і “ретроактивний елемент” тут полягає у тому, що ця багаторічна праця дала підставу для нарахування вихідної допомоги саме в такому розмірі, який держава в односторонньому порядку вирішила значно зменшити.

Як зазначалося вище, три угорські справи є сьогодні єдиними, в яких ЄСПЛ визнав порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у зв’язку з ретроактивним оподаткуванням, у якому вирішальне значення мав вплив заходу на заявників:

Суд зазначає, що [заявник] мав нести істотне зменшення свого доходу в період суттєвих особистих труднощів, а саме після втрати працевлаштування <...>. Ба більше, Суд не може проігнорувати той факт, що заявник отримав відповідні нарахування, зменшені на чинні на той час податки, за кілька місяців до зміни податкового регулювання і міг би вже

⁵⁵ Див., наприклад, *NKM v. Hungary*, № 66529/11, 14 May 2013. § 52.

⁵⁶ Див., наприклад, *Gáll v. Hungary*, № 49570/11, § 48, 25 June 2013. § 74.

⁵⁷ *Ibid.*, § 36.

витратити їх, не знаючи, що в подальшому йому доведеться повернути ці гроші, майже повністю при сплаті додаткового податку⁵⁸.

Нарешті, що стосується поведінки держави при запровадженні ретроспективних податків, то така поведінка може як виключати відповідальність держави або пом'якшувати її, так і, навпаки, призводити до порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції. Прикладом останньої поведінки може бути справа *Di Belmonte v. Italy*⁵⁹, в якій італійська влада експропріювала в 1983 р. земельну ділянку під будівництво соціального житла. Заявник звернувся до суду з вимогою про встановлення розміру компенсації і суд ухвалив рішення в 1990 р., яке стало остаточним у травні 1991 р. Перші платежі за рішенням він отримав у травні 1992 р., а остаточно компенсація йому була сплачена в січні 1995 р. Однак при цьому з компенсації заявникові було стягнуто 20 % податку на компенсацію за експропріацію відповідно до закону, який було прийнято в грудні 1991 р.

ЄСПЛ визнав, що прийняття закону про податок на компенсацію за експропріацію було в межах сфери дискреції держави, як і поширення його на всі платежі, включаючи ті, які стосуються експропріації, яка відбулася до прийняття цього закону. Утім, ЄСПЛ встановив порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції Італією у цій справі з тієї причини, що накладання на заявника нового податку стало результатом затягування італійськими органами сплати за рішенням, яке набрало чинності за сім місяців до прийняття закону. Інакше кажучи, заявник не ніс би додаткового податкового навантаження, якщо б рішення суду було виконано належним чином і з відповідною пунктуальністю.

Цікаво, що на прикладі аналогічної справи того самого заявника ЄСПЛ пояснює й ситуацію, яка не порушує ст. 1 Першого протоколу до Конвенції. У рішенні про прийнятність у справі *Di Belmonte (no 2) v. Italy*⁶⁰ заявник скаржився на таку ж ситуацію, що й в *Di Belmonte*, але рішення суду на його користь було прийнято в грудні 1991 р., за вісім днів до запровадження податку на компенсацію за експропріацію. ЄСПЛ у *Di Belmonte (no 2)* ухвалив рішення на користь уряду, встановивши, що саме собою застосування нового податку до сплат за експропріацію, яка відбулася до прийняття відповідного закону, не суперечить Конвенції і при цьому, зважаючи на період між ухваленням рішення національним судом і запровадженням податку, будь-яка вчасна та педантична оплата компенсації так чи інакше підпадала б під дію нового податку.

⁵⁸ Див., наприклад, *R.Sz. v. Hungary*, № 41838/11, § 46, 2 July 2013. § 59.

⁵⁹ *Di Belmonte v. Italy*, № 72638/01, 16 March 2010.

⁶⁰ *Di Belmonte (no 2) v. Italy (dec.)*, № 72665/01, 3 June 2004.

Найбільш яскравий приклад, коли поведінка держави може мінімізувати вплив ретроспективного закону на платників податків, можна знайти у рішенні ЄС у справі *Goed Wonen*. Справа стосувалася закону, який був прийнятий у Нідерландах 29 грудня 1995 р., відповідно до якого платники податків втратили право на відшкодування ПДВ, сплаченого за деякими операціями, пов'язаними з нерухомістю. Причому закон розповсюджувався на всі операції, починаючи з 31 березня 1995 р. – дати публікації пресрелізу, в якому Уряд Нідерландів повідомив, що збирається подати відповідний закон до парламенту. Пояснювалася зворотна дія цього закону побоюваннями, що в період між моментом, коли платники податків дізнаються про ці наміри уряду та прийняттям закону парламентом, платники штучно збільшать операції такого виду.

Верховний Суд Нідерландів звернувся до ЄС за консультативним висновком щодо того, чи не порушує така дія закону в часі вимоги законодавства ЄС, зокрема щодо позивача, *Goed Wonen*, якому в квітні 1995 р. було відшкодовано ПДВ, але в 1996 р. податкова інспекція стягнула цю ж суму на користь держави на підставі нового закону. У рішенні ЄС, як ми зазначали вище, він встановив, що випадки, в яких ретроспективна дія податкових законів може бути виправданою, є виключеннями. У цій конкретній справі ЄС встановив, що мета попередження зловживань із боку платників податків не є необґрунтованою (хоча при цьому не дослідив, на відміну від ЄСПЛ у справі *М.А.*, чи відносяться ці міркування безпосередньо до позивача у цій справі). При цьому ЄС визнав, що закон не порушував право ЄС, коли

суб'єкти господарювання при здійсненні господарських правочинів, на які розповсюджувався закон, були попереджені про прийняття цього закону, що наближалось, та ретроактивний ефект, який планувався таким чином, це дало їм змогу розуміти наслідки законодавчих змін, запланованих щодо правочинів, які вони виконують⁶¹.

Аналогом *Goed Wonen* у практиці ЄСПЛ можна назвати справу *Arnaud & Others v. France*. Справа стосувалася протоколу до Франко-Монакської угоди про податок на доходи. Протокол було підписано та опубліковано в 2001 р. Він передбачав, що починаючи з 1 січня 2002 р. французькі громадяни, які мають постійне місце проживання в Монако, сплачуватимуть податок на доходи в тому ж розмірі, що й громадяни, які проживають у Франції. Відповідні громадяни були поінформовані спеціальними міністерськими листами про запровадження Протоколу й про його ретроспективну дію. Їм було запропоновано в добровільному порядку

⁶¹ Judgment of 26 April 2005, '*Goed Wonen*', C376/02, EU:C:2005:251, para. 45.

подати декларації та почати сплачувати податки в повному обсязі, починаючи з 2002 р. Закон про ратифікацію Протоколу було прийнято в березні 2005 р., але він розповсюджувався на доходи відповідних громадян, починаючи з 2002 р.

ЄСПЛ звернув увагу на те, що відповідні платники податків були поінформовані про новий режим оподаткування двічі: публічним оголошенням і міністерськими листами. Податкові органи нараховували їм у 2005 р. суми податків, що включали несплачений податок на доходи, починаючи з 2002 р., але не нараховували штрафів за несвоєчасну сплату цих податків. На цих підставах ЄСПЛ не визнав порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у цій справі.

Таким чином, ЄСПЛ не вважає, що введення законів у сфері оподаткування зі зворотним ефектом є саме собою порушенням ст. 1 Першого протоколу до Конвенції. Не буде порушенням ретроспективна дія таких законів, спрямована на попередження уникнення оподаткування або на подолання гострої фінансової кризи. Водночас загальні фінансові інтереси держави на можуть виправдати ретроспективну дію закону. Поведінка державних органів у зв'язку із законодавством зі зворотною силою може як призвести до порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції (наприклад, коли виключно їхні дії або бездіяльність обумовлюють розповсюдження закону на відповідного заявника), так і виключити його (коли органи вживають спеціальні заходи для повідомлення платників податків про можливу зміну податкового режиму та ретроспективне застосування нового режиму).

Непередбачуване законодавство

Як зазначалося вище, ЄСПЛ при аналізі конкретної справи, встановивши наявність “майна” та “втручання” у мирне володіння майном, переходить до аналізу “законності” втручання, на яке ст. 1 Першого протоколу до Конвенції посилається двічі: у першому (“Ніхто не може бути позбавлений свого майна інакше як <...> на умовах, передбачених законом”) та у другому (“право держави вводити в дію такі закони”) абзацах. Він розглядає “законність” із двох боків: як відповідність заходу вимогам національного закону та якість такого закону, тобто його доступність, чіткість і передбачуваність. Саме остання вимога стає підставою для рішень про порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції щодо податкових законів.

Треба зазначити, що практика ЄСПЛ у податкових справах щодо передбачуваності законів насправді стосується не так самих законів, як їхнього непередбачуваного застосування судами та іншими органами.

Тобто справи щодо ретроактивного застосування законів, які потенційно можуть поставити питання передбачуваності, власне, закону, ЄСПЛ розглядає виключно крізь призму балансу інтересів, а справи, в яких він встановлює “непередбачуваність” закону, насправді стосуються не закону, а його застосування.

Першим і, досить довгий час, єдиним рішенням, у якому ЄСПЛ встановив порушення вимоги ст. 1 Першого протоколу до Конвенції щодо “законності” податкового заходу, було рішення у справі *Hentrich v. France*⁶². Справа стосувалася повноважень податкового органу Франції на свій розсуд застосовувати переважне право на купівлю нерухомості за ціною, встановленою в договорі купівлі-продажу між приватними сторонами. При цьому від органу не вимагалось давати будь-яких пояснень своєму рішенню втрутитися у цивільні правовідношення. Практика застосування цього повноваження також не давала можливості передбачити, в яких випадках вона буде застосована, а в яких ні.

ЄСПЛ за скаргою покупця в одному з таких правочинів, у якому податковий орган перевів на себе повноваження покупця, встановив порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у частині законності такого заходу. Зокрема, у п. 42 рішення він зазначив:

<...> хоча система переважного права не може ставитися під сумнів, будучи елементом державного суверенітету, те саме не можна сказати про безпосереднє його застосування, коли воно є дискреційним, та водночас процедура є несправедливою. У цій ситуації переважне право було застосовано свавільним і вибірковим чином та було слабо передбачуваним, і не супроводжувалося найпростішими процедурними запобіжниками. Зокрема, ст. 668 Загального податкового кодексу, як її тлумачив до того часу Касаційний суд, та як вона була застосована до заявниці, недостатньо відповідала вимогам чіткості та передбачуваності⁶³.

Досить несподівано, дійшовши висновку про незаконність оскаржуваного заходу, ЄСПЛ продовжив його аналіз із погляду балансу інтересів, встановивши порушення ще й у цій частині.

Довгий період це рішення 1994 р. залишалось єдиним, в якому ЄСПЛ встановив порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у частині незаконності заходу щодо оподаткування. Подальшого розвитку ця практика знайшла у справах, пов'язаних із відомою справою компанії “ЮКОС”. У рішенні у справі *ОАО Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*⁶⁴ ЄСПЛ розділив скаргу заявника щодо ст. 1 Першого протоколу до Кон-

⁶² *Hentrich v. France*, 22 September 1994, Series A № 296A.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ *ОАО Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, № 14902/04, 20 September 2011.

венції до податкових вимог, висунутих проти нього, на кілька частин: 1) скарга стосовно незаконності покарання за операції, які здійснювалися у 2000 р., на підставі їхньої повторності; 2) скарга щодо незаконності покарання за операції 2000–2003 рр.⁶⁵

Щодо першої скарги компанія-заявник скаржилася, що в судовому процесі стосовно податкової вимоги щодо заборгованості зі сплати податків за 2000 р. національний суд не застосував строку давності притягнення до відповідальності. Вимога Міністерства з податків і зборів була подана в 2004 р., тобто 3-річний строк на притягнення до відповідальності, передбачений у ст. 113 Податкового кодексу, на той момент вже сплив. Національний суд першої інстанції, розглядаючи ці вимоги, дійшов висновку, що строк давності пред'явлення вимог не застосовується, якщо компанія-боржник діяла недобросовісно. Верховний суд передав це питання на розгляд Конституційного суду й останній дійшов висновку, що, хоча строк давності має застосовуватися, його перебіг зупиняється, якщо компанія свідомо приховувала інформацію від перевірки. На цій підставі Верховний суд засудив компанію за несплату податків за операціями, які відбувалися у 2000 р.

ЄСПЛ докладно дослідив національне право Російської Федерації (далі – РФ) та попередню судову практику, та дійшов таких висновків. Вимога законності втручання не перешкоджає поступовому розвитку та зміні тлумачення норм національного права в судовій практиці. Однак зміна тлумачення норми, яка відбулася у цій справі, не могла бути розумно передбачена платниками податків. Рішення Конституційного суду (§ 573)

змінити застосовні правила, чинні на відповідний час, створюючи виключення з правила, яке до того на містило виключень <...>. Це рішення становить зміну та відхід від укоріненої практики та вказівок Вищого арбітражного суду <...> та Суд не знаходить будь-яких ознак у справах, поданих сторонами, які б вказували на суперечливе тлумачення або будь-які попередні труднощі у зв'язку із застосуванням статті 113 Податкового кодексу на національному рівні <...>⁶⁶.

На цій підставі ЄСПЛ, незважаючи на широку сферу дискреції держави у фінансальній сфері, визнав оскаржуваний захід незаконним у розумінні ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, тобто таким, який компанія-заявник не могла передбачити, опираючись на чинне законо-

⁶⁵ Ще була скарга стосовно порушення балансу інтересів при виконанні рішень щодо стягнення із заявника штрафів, призначених за порушення податкового законодавства, але це окреме питання зловживань під час виконання рішень – практики ЄСПЛ, яка до сьогодні Україну не зачепила.

⁶⁶ *ОАО Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia* (n 64).

давство та судову практику, що існували на момент вчинення відповідних господарських операцій.

Однак щодо операцій у 2000–2003 рр. ЄСПЛ дійшов іншого висновку. У цій частині компанія-заявник звинувачувалася національними органами у використанні схеми уникнення оподаткування, яка використовувала одночасно методи трансферного ціноутворення та створення фіктивних компаній: нафту, добуту промисловими компаніями, що належали заявнику, купували за ціною, нижчою ніж ринкові компанії, зареєстровані на територіях РФ зі зниженим оподаткуванням, які фіктивно належали фізичним особам, але на практиці контролювалися заявником. Ці компанії через каскад угод продавали нафту за кордон за ринковою ціною або на переробні підприємства заявника. В останньому випадку вони ж придбавали готову продукцію за заниженими цінами та продавали її за ринковими. Таким чином, компанія-заявник сплачувала значно нижчі податки, а акумульований прибуток передавався їй фіктивними компаніями через правочини дарування.

Вказані обставини були встановлені в судових процесах у РФ, які ЄСПЛ визнав такими, що суперечили вимогам права на справедливий суд (ст. 6 Конвенції). Водночас вони були достатньою мірою підтверджені наявними матеріалами, а заявник не надав будь-якого альтернативного сценарію, окрім того, що назвав описані операції “законними техніками оптимізації оподаткування”. Таким чином, ЄСПЛ вважав ці обставини встановленими.

Щодо покарання, призначеного національними судами, ЄСПЛ, дивлячись на нього крізь призму ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, не встановив порушення ані вимог законності, ані балансу інтересів. Зокрема:

– ЄСПЛ визнав виправданою зміну юридичної кваліфікації описаних операцій і, відповідно, встановлення додаткового оподаткування отриманих доходів у зв’язку з недобросовісністю цих операцій;

– ЄСПЛ не знайшов, що цей термін є занадто нечітким і вважав, що проводячи очевидно неринкові операції та створюючи фіктивні підприємства, заявник міг передбачити настання таких наслідків, як зміна юридичної кваліфікації операцій. Тим паче, що заявник, будучи великим бізнес-холдингом, міг отримати кваліфіковану юридичну та бухгалтерську консультації, які попередили б його про існування такого ризику;

– попередня судова практика, на яку посилався заявник, стосувалася ринкових операцій між незалежними суб’єктами, а тому не могла бути застосована у цій справі;

– ЄСПЛ відкинув аргумент заявника, що з податкових декларацій, які вона та всі задіяні компанії регулярно подавали податковим органам, держава могла довідатися про існування цієї схеми оптимізації оподаткування, але нічого не робила протягом багатьох років: органи могли мати розкидані дані щодо цієї схеми, але, зважаючи на її масштаб та шахрайську природу, вони очевидно не могли знати про всі її елементи.

Таким чином, з погляду ст. 1 Першого протоколу до Конвенції рішення національних судів не були очевидно необґрунтованими і, зважаючи на широку сферу дискреції держави, ЄСПЛ не встановив порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції щодо цієї частини заяви. Окремо він розглянув і відкинув скаргу стосовно порушення ст. 18 Конвенції спільно зі ст. 1 Першого протоколу до Конвенції⁶⁷ про те, що дійсна мета податкового тиску на заявника була не у стягнення податків, а полягала у політичному переслідуванні його власника. ЄСПЛ не знайшов доказів такого твердження.

На прикладі цієї справи можна прослідкувати відмінність у підходах ЄСПЛ та інвестиційних арбітражів до скарг на експропріацію майна. Скарги, аналогічні до тих, що ЄСПЛ розглянув у справі *Yukos*, були висловлені іспанськими інвесторами, які придбали американські боргові папери “Юкоса”, у справі *Quasar de Valores SICAV S.A. and others v. The Russian Federation*. Інвестори вважали, що такі дії РФ становили непряму експропріацію активів “Юкоса” в порушення Угоди про взаємний захист та розвиток інвестицій між Іспанією та СРСР від 1990 р. Рішення трибуналу було ухвалено 20 липня 2012 р., тобто вже після рішення ЄСПЛ в аналогічних скаргах і трибунал дослідив це рішення.

Трибунал прямо заявив, що не дотримуватиметься висновків ЄСПЛ щодо відсутності порушення права власності в частині податкових вимог щодо операцій 2000–2003 рр., пояснивши, що твердження – іноземці за угодами про захист інвестицій можуть вимагати підвищеного захисту порівняно з громадянами відповідної країни – є розумним з огляду на те, що, по-перше, конвенції про права людини встановлюють загальний мінімальний стандарт захисту, тоді як угоди про захист інвестицій спеціально розроблені, щоб залучити іноземного інвестора, який опирається на них при захисті своїх прав. Тому надійність інвестиційних угод не повинна розмиватися концепцією “сфери дискреції”. По-друге, державна політика в економічній сфері спрямована на зальне благо краї-

⁶⁷ Стаття 18 Конвенції забороняє обмежувати права, передбачені в ній для будь-яких інших цілей, ніж ті, що зазначені в документі. Вона застосовується ЄСПЛ, коли Держава-Учасниця втручається у права людини з іншою, ніж вона заявляє, метою. Наприклад, ЄСПЛ встановив порушення цієї статті у справі *Gusinskiy v. Russia* (№ 70276/01, ECHR 2004IV) в якій було встановлено, що дійсна мета тримання заявника під вартою було не його кримінальне переслідування, а примушення до продажу його медіа холдингу “НТВ”.

ни, від якого мають вигравати громадяни, але її наслідками не можуть скористатися іноземці⁶⁸.

Трибунал дійшов протилежних від ЄСПЛ висновків щодо вимог за операціями 2000–2003 рр., зазначивши, що ЄСПЛ розглядав окремі заходи, застосовані до “Юкоса”, на предмет їхньої відповідності статтям Конвенції, але не розглянув, чи становили вони разом некомпенсовану експропріацію. Ця позиція вочевидь була необхідна арбітрам для того, щоб мати можливість по-іншому оцінювати факти у справі, ніж ЄСПЛ. Однак її обґрунтованість викликає сумніви з огляду на те, що в межах скарги за ст. 18 Конвенції у сукупності зі ст. 1 Першого протоколу до Конвенції заявник у ЄСПЛ прямо скаржився на те, що

обставини податкових вимог та виконання судового рішення, а також нібито “політичні” мотиви переслідування п. Ходорковського та інших власників і високопосадовців компанії-заявника демонстрували, що процеси проти неї, взяті у сукупності, були зловживаннями, а саме держава очевидно мала на меті зруйнувати компанію та взяти її активи під контроль⁶⁹.

Отже, дуже близький аргумент ЄСПЛ відкинув по суті, не знайшовши доказів для обставин, на які вказував заявник.

У будь-якому разі трибунал у справі *Quasar* встановив, що податкові вимоги до “Юкоса” за 2000–2003 рр. були необґрунтовані в зв’язку з тим, що:

– держава знала про існування описаної вище схеми оптимізації оподаткування нафтодобувними бізнесами задовго до пред’явлення вимог “Юкосу”, зокрема про відкриття контрольованих юридичних осіб у регіонах зі зниженою ставкою оподаткування;

– корегувати ситуацію держава могла за допомогою реформи оподаткування, а не покаранням однієї компанії з багатьох, хто використовував цю схему;

– альтернативно суди могли відкоригувати ціни операцій між компаніями групи та контрольованими компаніями, але вони, замість цього, штучно кваліфікували доходи контрольованих компаній як доходи “Юкоса”;

– державні органи необґрунтовано кваліфікували операції та діяльність “Юкоса” з оптимізації оподаткування через широку й нечітку концепцію недобросовісності, незважаючи на те, що кожна з цих дій та операцій була законною.

⁶⁸ *Quasar de Valores SICAV S.A. et al v the Russian Federation*, SCC Case № V (024/2007), Award, 20 July 2012, § 21–23.

⁶⁹ *ОАО Нефтяная Компания Yukos v. Russia* (n 64).

Отже, державні органи, при застосуванні до іноземних компаній та компаній з іноземним капіталом, мають брати до уваги, що захист, який встановлюють угоди про захист інвестицій, може бути вищий за передбачений Конвенцією і практикою ЄСПЛ.

Останнім (окрім українських справ, які ми розглянемо окремо) значним кроком у розвитку практики ЄСПЛ щодо законності податкових заходів стала справа *Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*⁷⁰, яка стосувалася двох співвласників та високопосадовців компанії “Юкос”. У частині цієї справи, що нас цікавить, п. Ходорковський скаржився на те, що під час його осудження у кримінальній справі щодо уникнення оподаткування “Юкосом”, в якому він був директором, національний суд у вирокі, серед іншого, задовольнив цивільний позов держави, стягнувши з нього всю суму донарахованих компанії податків.

На обґрунтування законності цього заходу держава послалася на ст. 110 Податкового кодексу, яка передбачала, що винність юридичної особи в податковому правопорушенні визначається виною її посадових осіб. Але, як зазначив ЄСПЛ, ця норма не передбачала можливості покладення на таких осіб обов’язку сплатити збитки, завдані юридичною особою. Навпаки, законодавство прямо передбачало, що збитки, завдані працівниками компанії при виконанні своїх посадових обов’язків, відшкодовуються такою юридичною особою. Тільки у разі банкрутства юридичної особи, нестачі її активів для задоволення вимог кредиторів, її посадові особи могли нести відповідальність за її боргами. Але, по-перше, таке положення не могло застосовуватися доти, доки корпоративний платник податків продовжував існувати, по-друге, відповідальність посадових осіб була в такому випадку субсидіарною, а не солідарною, як за вирокіом суду проти п. Ходорковського, по-третє, суд у вирокі не послався на ці положення. Ба більше, попередня судова практика чітко стояла на неможливості перенесення на працівників компанії її боргів за корпоративними податками. Таким чином, ЄСПЛ дійшов висновку, що у цьому випадку вирок проти п. Ходорковського в частині стягнення з нього всієї суми донарахованих на “Юкос” податків не відповідає вимогам законності та порушувало ст. 1 Першого протоколу до Конвенції.

Водночас ЄСПЛ вважає, що у разі, якщо національне законодавство розширено тлумачиться судами, але така практика є усталеною на момент вчинення відповідної операції, то застосування судового тлумачення не порушуватиме вимоги передбачуваності. Зокрема, у *CBC-Union*,

⁷⁰ *Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*, № 11082/06 and 13772/05, 25 July 2013.

*s.r.o. v. the Czech Republic*⁷¹ компанія-заявник набула в муніципального органу з аукціону будівлю, причому ціна покупки під час торгів була знижена від оціночної майже в 20 разів (з 751 тис. євро до 46 тис. євро). Але після цього на заявника податкові органи наклали обов'язок сплатити податок на правочини дарування нерухомості, який розраховувався як вартість між покупною ціною та оціночною вартістю і становив 120 тис. євро (під час розгляду в національних судах його було знижено до 36 тис. євро на підставі нової оцінки будівлі).

У ЄСПЛ Уряд довів, що стягнення податку на дарування нерухомості із розрахунку різниці між оціночною вартістю та ціною договору купівлі-продажу (якщо така ціна була нижчою від оціночної) було на момент проведення операції усталеною практикою податкових органів та національних судів. ЄСПЛ встановив:

<...> компанія-заявник, коли брала участь у публічному аукціоні та набувала відповідне майно, мала бути обізнана про те, яким чином Податковий закон, чинний на той момент, застосовувався адміністративними та судовими органами. Закон може задовольнити вимоги передбачуваності, якщо відповідна особа має скористатися експертною консультацією, для того, щоб оцінити, в обсязі, розумному в цих обставинах, наслідки, які відповідні дії можуть мати. Це особливо так щодо професійної діяльності. Скориставшись відповідною експертною консультацією, компанія-заявник могла передбачити наслідки своїх дій⁷².

Таким чином, при розгляді питання передбачуваності фіскального закону ЄСПЛ перевіряє, чи має застосування закону фіскальними органами та судами підстави в тексті закону або в існуючій судовій практиці. При цьому зміна судової практики, яка призводить до збільшення податкового навантаження, має бути передбачуваною, впливати з існуючих труднощів із застосуванням попереднього тлумачення закону або бути спрямованою на подолання існуючих суперечностей у його застосуванні різними судами.

Проміжні висновки

На підставі викладеного вище можна зробити такі проміжні висновки:

1. ЄСПЛ широко тлумачить положення абзацу 2 ст. 1 Першого протоколу до Конвенції як таке, що розповсюджує його нагляд за втручанням у право власності через запровадження заходів, спрямованих на забезпечення сплати податків і зборів.

⁷¹ *CBC-Union, s.r.o. v. the Czech Republic* (dec.), № 68741/01, 20 September 2005.

⁷² *Ibid.*

2. При цьому ЄСПЛ підкреслює, що держави мають дуже широку сферу дискреції при запровадженні заходів у фіскальній сфері. Зокрема, у межах цієї сфери вони можуть встановлювати обов'язкові платежі, що перевищують доходи відповідного підприємця (*Baláž v. Slovakia*), накладати додаткові зобов'язання на добросовісного платника податків (*Gasus Dosier ma Atev*), збільшувати оподаткування законами зі зворотною силою (*P. Plaisier B. V. ma M.A.*) та конфіскацію транспортного засобу, який був використаний для порушення митних правил поза волею власника (*Air Canada*). Щодо останнього заходу ЄСПЛ розглядає таку конфіскацію не як позбавлення майна, яка вимагає сплати відповідної компенсації, а як захід контролю за майном, який обов'язкової компенсації не передбачає (*AGOSI*), що ще більше розширює сферу дискреції держав у фіскальній сфері.

Продовження статті у наступному номері журналу.

REFERENCES

Bibliography

Edited books

1. Perrou K, 'Fundamental rights in EU tax law' in Peeters M and Eliantonio M (ed), *Research Handbook on EU Environmental Law* (Edward Elgar Publishing 2020) (in English).

Journal articles

2. Baker P, 'Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)' *European Taxation* (August 2016) 346–7 (in English).
3. Baker P, 'Some recent decisions of the European Court of Human Rights' [2009] 49 (12) *European Taxation* 597 (in English).
4. Baker P, 'Taxation and Human rights' [2001] I (1) *GITC Review* 5 (in English).
5. Baker P, 'Taxation and the European Convention on Human Rights' (2000) 4 *British Tax Review* 30 (in English).
6. Burgstaller Markus and Zarowna Agnieszka, 'The growing importance of investment arbitration in relation to tax measures in the energy and natural resources sector' [2018] 4 (1) *Turkish Commercial Law Review* 93–4 (in English).
7. Pauwels M, 'Retroactive Tax Legislation in View of Article 1 First Protocol ECHR' (2013) 6 *EC Tax Review* 280 (in English).

Websites

8. Krzemińska Iwona, 'Human rights' expansion into the tax field – European perspective' 4th year, WPIA WU <<http://en.zpc.wpia.uw.edu.pl/wp-content/uploads/2011/12/Krzemińska-Human-rights-expansion-into-the-tax-field-European-perspective.doc>> (accessed: 20.04.2020) (in English).

INTERFERENCE WITH THE RIGHT TO PROPERTY THROUGH
FISCAL MEASURES. THE APPROACHES AND PRACTICE
OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS

ABSTRACT. In cases where the European Court of Human Rights (ECHR) recognizes a violation of the right to property enshrined in article 1 of Protocol 1 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, the most impressive amounts of just satisfaction are awarded. In this context, violations of this right in the fiscal domain entail significant expenditures from the State budget for the purpose of providing just satisfaction to the applicant's victims and, besides, create even more serious financial risks for the State in the future.

The article examines the historical and theoretical foundations of the emergence and development of the ECHR case law regarding interference with the right to property based on fiscal legislation and through its implementation measures, and also cases when violation of this right is recognized in relation to Ukraine, as well as the possibility of establishing new violations referred to this category. The author concludes that the violations established by the ECHR mainly pertain to the eclectic application of legislation provisions by fiscal authorities. Moreover, the ECHR established the presence of violations also in cases where the courts sided with fiscal authorities, and where they supported taxpayers but the authorities proceeded with their practice in respect of the applicants. Therefore, the most efficient general measures aimed at preventing violations of this type in the future should involve improvement of tax legislation quality, enhancement of the knowledge of law and legal awareness of fiscal authority employees and interaction between them and the courts. Furthermore, a group of cases concerning unjustified confiscation of undeclared currency during border crossings may potentially lead to significant expenditures from the State budget for the purpose of just satisfaction payments and requires urgent changes to article 472 of the Customs Code of Ukraine.

KEYWORDS: right to property; fiscal measures as interference with the right to property in the meaning of article 1 of Protocol 1 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms.