

УДК (477)336.221.4:341.176(4)

П.О. СЕЛЕЗЕНЬ, Національний університет Державної податкової служби України

ВПЛИВ РІШЕНЬ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ НА РОЗВИТОК ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Ключові слова: Європейський суд з прав людини, права платника податків, оподаткування

Обраний Україною курс на євроінтеграцію обумовлює потребу у впровадженні європейських стандартів у взаємовідносини податкових органів і платників податків з метою підвищення ефективності роботи органів ДПС України та формування належного рівня захисту прав та інтересів фізичних та юридичних осіб. У цьому контексті важлива роль повинна відводитись практиці Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ) в процесі реформування національної податкової системи як інституції, діяльність якої безпосередньо впливає на процеси нормотворчості, правозастосування та тлумачення норм права в державах-членах ЄС.

До проблематики визначення ролі практики Європейського суду з прав людини в процесі розвитку правової системи України в тих чи інших аспектах у своїх роботах звертались К. Андріанов, М.М. Гнатовський, П.М. Рабінович, Н. Раданович, В.П. Кононенко, В. Мармазов, О.М. Москаленко, Р.Б. Хорольський, Е. Шишкіна та ін. Однак в працях згаданих авторів недостатню увагу, на нашу думку, було приділено висвітленню питання визначення особливостей вирішення спорів, пов'язаних зі сферою оподаткування в рамках Європейського суду з прав людини. Тому метою статті є визначення форм впливу практики Європейського суду з прав людини на розвиток податкової системи України. В рамках роботи вперше в Україні висвітлені підстави та ключові позиції вирішення Європейським судом з прав людини спорів,

пов'язаних із сферою оподаткування, а також розкрито значення практики Європейського суду з прав людини у розвитку податкової системи України.

17.07.1997 р. Верховна Рада України прийняла Закон України “Про ратифікацію Конвенції про захист прав людини і основних свобод 1950 року, Першого протоколу і протоколів № 2, 4, 7 і 11 до Конвенції”, в п.1 якого визнається обов'язкова і без укладення спеціальної угоди юрисдикція Європейського суду з прав людини в усіх питаннях, що стосуються тлумачення і застосування Конвенції [1]. Однак Конвенція про захист прав людини і основних свобод 1950 р. (далі – ЄКЗПЛ) не містить в самому тексті жодної згадки про обсяг гарантованих нею прав платників податків. Разом із тим, закріплений у ній перелік прав людини та форм їх реалізації є відкритим, оскільки в протилежному випадку “призвів би до порушення одного з визначальних принципів, а саме – принципу невичерпності прав людини та основних свобод, виведення за межі конвенційного правового захисту цілої низки прав, форма реалізації, а отже, і форма порушення яких прямо не передбачена у тексті Конвенції” [2, с.213]. У цьому контексті важливого значення набуває діяльність самого ЄСПЛ: “завдяки практичній діяльності Суд послідовно конкретизував і розширював перелік прав, які в ньому були захищені, наповнив стислі формулювання широким змістом і фактично запровадив норми, які лише *explicite* не виражені в тексті Конвенції, але в дійсності в опосередкованому (прихованому) вигляді є в ній (дух нормативного акта)” [3, с.103]. Такий підхід підтверджує використання ЄСПЛ динамічного тлумачення ЄКЗПЛ, під яким розуміють використання таких методів, які надають юридичної сили тексту ЄКЗПЛ та забезпечують її ефективність з метою кращого гарантування захисту індивідуальних прав [4, с.66]. Саме тому реальний зміст зобов'язань держав визначається крізь призму практики Суду, в т.ч. і в сфері оподаткування.

На думку Р.Р. Вахітова, ЄКЗПЛ не є до-

кументом, спрямованим на захист економічних прав. Це, швидше, гуманітарні права з економічною спрямованістю, ті положення, на які можна посилатись під час захисту власних інтересів при розгляді податкових спорів. Вони є своєрідним додатковим інструментом, і тому “податкова практика ЄСПЛ відносно бідна рішеннями з податкових спорів” [5, с.26].

У зв’язку з цим доцільно виокремити положення ЄКЗПЛ, на які найчастіше посиляються платники податків при зверненні до ЄСПЛ. Ними є ст.6 про право на справедливий судовий розгляд, ст.13 про право на ефективний засіб правового захисту, ст. 14 щодо заборони на дискримінацію та ст.1 Протоколу № 1 до ЄКЗПЛ про право на власність. Також є одиничні випадки звернення до ЄСПЛ за ст.8 ЄКЗПЛ про право на повагу приватного сімейного життя (справа “Волохи проти України”) [6] та ст.2 Протоколу № 4 до ЄКЗПЛ про право на свободу переміщення (справа “Рінер проти Болгарії”) [7].

У процесі вирішення спорів, пов’язаних зі сферою оподаткування у тій чи іншій мірі, ЄСПЛ було сформульовано ряд ключових позицій, які мають важливе значення для розуміння змісту конкретних положень ЄКЗПЛ та їх впливу на податкову політику держав-учасниць.

1. ЄСПЛ однозначно визнає за державами право впроваджувати за власним розсудом податки і збори відповідно до другої частини ст.1 Протоколу № 1 до ЄКЗПЛ. “Справляння податків лише тоді порушуватиме право особи на мирне володіння своїм майном, якщо воно лягатиме значним тягарем на плечі платника податків або підриватиме його фінансове становище” [8, с.59]

2. Словосполучення “права та обов’язки цивільного характеру” у п. 1 ст.6 ЄКЗПЛ за своїм змістом є автономним і не може тлумачитись виключно в контексті національного права держав-учасниць. І хоча у прецедентній практиці ЄСПЛ склалося загальне правило незастосування п.1 ст.6 ЄКЗПЛ для вирішення спорів щодо обов’язку сплачувати

податки, такий підхід у перспективі може зазнати змін з огляду на більш широке застосування права на справедливий суд в Міжнародному пакті про громадянські і політичні права 1966 р. та Американської конвенції про права людини 1969 р. [8, с.63] Крім того, привертає до себе увагу те, що практика самого ЄСПЛ у цьому питанні є доволі суперечливою, про що свідчить, наприклад, прийняття ЄСПЛ до розгляду на підставі п.1 ст.6 ЄКЗПЛ справи щодо відшкодування шкоди, завданої підприємству ненаданням податкових пільг у ситуації, коли такі пільги були надані за тих самих обставин конкурентам (справа “Видання “Перископ” проти Франції”) [9]. Ще одним аргументом на користь наведеного твердження є відсутність однакового підходу ЄСПЛ до застосування ст.6 у справах про повернення податків, переплачених з огляду на законодавство, що згодом було скасоване у порядку зворотної дії або визнане неконституційним [10, с.213].

3. У світлі ст.6 ЄКЗПЛ та ст.1 Протоколу № 1 до ЄКЗПЛ особливого значення набуває поняття “майно” для визнання наявності певного обсягу цивільних прав у позивача або ж в цілях захисту його права власності. “В правозастосовній практиці ЄСПЛ під майном, поряд з загальноприйнятими об’єктами цивільних прав (речі, гроші, цінні папери тощо), розуміються також рішення арбітражних судів; економічні інтереси, пов’язані з веденням бізнесу; правомірне очікування повернення податку з нарахуванням процентів внаслідок порушення строків повернення; очікування застосування визначених умов до індивідуальної ситуації, яка вимагає правового вирішення і т.д.” [11, с.58]. Таким чином, зміст зазначеного поняття теж в значній мірі є автономним стосовно національного права держав-учасниць.

4. Опорні норми правової позиції ЄСПЛ при вирішенні спорів на підставі ст. 1 Протоколу № 1 ЄКЗПЛ, в т.ч. і в сфері оподаткування, включають в себе: по-перше, принцип безперешкодного користування власністю, по-друге, принцип визначеності умов позба-

влення майна, по-третє, держави-учасниці мають право контролювати використання власності відповідно до інтересів суспільства (п.61 рішення у справі “Споррног і Лоннрот проти Швеції”) [12].

5. Правомірне втручання у право власності з боку держави повинно передбачати відповідність наступним умовам: по-перше, таке втручання повинно переслідувати законну мету в інтересах суспільства, по-друге, втручання має бути співрозмірним, по-третє, повинен дотримуватись баланс між вимогами інтересів суспільства та необхідними умовами захисту основних прав особи [11, с.60].

Ці ключові положення лягли в основу розробки ЄСПЛ власного підходу до вирішення спорів у сфері оподаткування, який базується, на думку С.І. Калініна, на наступних принципах: 1) дотримання балансу публічних і приватних інтересів; 2) легітимне очікування; 3) повна компенсація [11, с.61-66].

Незважаючи на порівняно невелику практику вирішення спорів у сфері оподаткування, певна кількість розглянутих ЄСПЛ подібних справ стосується безпосередньо України:

- справа “Козинець проти України” стосовно порушення ст.3 ЄКЗПЛ в сенсі її процесуального аспекту [13];

- справи “Назарчук проти України” [14] та “Ракітін проти України” стосовно порушення п.1 ст.6 та ст.13 ЄКЗПЛ [15];

- справа “Терем ЛТД, Чететкін та Оліус проти України” стосовно порушення п.1 ст.6 та ст.1 Протоколу № 1 до ЄКЗПЛ [16];

- справа “Волохи проти України” стосовно порушення ст.8 ЄКЗПЛ [6];

- справа “Інтерсплав проти України” стосовно порушення ст.1 Протоколу № 1 до ЄКЗПЛ [17].

Як бачимо, українські платники податків нечасто практикують звернення за захистом порушеного права до ЄСПЛ. Не в останню чергу це обумовлено тим, що “розраховувати на отримання великих компенсацій і використовувати Європейський суд як засіб продовження економічних суперечок, скоріше всього, безперспективно” [5, с.30]. Однак, на

думку К. Андріанова, суми відшкодувань у випадку вирішення спору на користь позивача в ЄСПЛ можуть бути значними [18, с.42]. Крім того, “поряд з переважаючою позитивною оцінкою діяльності Суду і прийнятих ним рішень... мають місце твердження про недостатню легітимацію його активності і зростаючу заполітизованість, про проблеми стосовно незалежності і неупередженості суддів” [19, с.397]. Схожу позицію підтримує і О.Б. Мезяєв [20, с.210]. Як наслідок, на думку Р.Р. Вахітова, “спроби залучити ЄСПЛ як наступну порівняно з національними судами інстанцію, де здійснюється тлумачення національного законодавства, не надто перспективні, насамперед в сфері податкових спорів” [21, с.72].

Разом із тим, оскільки фактично розвиток європейської системи захисту прав людини “пішов шляхом передачі ініціативи повністю на рівень особи” [22, с.109], то і подальший розвиток практики ЄСПЛ щодо захисту прав платників податків відповідно до ЄКЗПЛ залежить від активності їх самих та волі держав-учасниць, оскільки “права, закріплені в Конвенції, мають розвиватися в руслі історії та еволюції людського суспільства” [23, с.67].

Недостатній рівень розвитку практики ЄСПЛ щодо розгляду податкових спорів жодним чином не впливає на обов’язок держави забезпечувати належне виконання рішень ЄСПЛ та реалізації положень ЄКЗПЛ у сфері оподаткування.

На думку Н. Радановича, можна виділити наступні засоби імплементації ЄКЗПЛ та практики ЄСПЛ в національну правову систему [24, с.36-38]:

1. Обов’язкове виконання рішення ЄСПЛ державою, щодо якої винесено відповідне рішення.

2. Приведення національного законодавства у відповідність до ЄКЗПЛ;

3. Застосування норм ЄКЗПЛ національними органами, які здійснюють правозастосування.

4. Тлумачення ЄКЗПЛ національними суб’єктами права.

5. Діяльність Конституційного Суду України у випадках необхідності встановлення відповідності ЄКЗПЛ Конституції України, що обумовлює потребу у зверненні до рішень ЄСПЛ, якщо така відповідність не є очевидною;

6. Вплив рішень ЄСПЛ на правосвідомість як службових і посадових осіб, так і громадян.

Саме з метою формування належної правової бази для здійснення імплементації положень ЄКЗПЛ в національну правову систему та виконання рішень ЄСПЛ було прийнято Закон України “Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини” [25].

Не піддаючи сумніву очевидний позитивний ефект від прийняття цього закону, варто зупинитись і на його окремих проблемних моментах. Так, недостатньо коректним є формулювання ст.17 згаданого Закону України щодо використання практики ЄСПЛ як джерела права, оскільки “таке положення дає підстави стверджувати, що Європейський суд з прав людини творить право, що не відповідає дійсності. Було б правильнішим застосувати формулу “джерело тлумачення права” [19, с.464].

Крім того, досить складною є ситуація з перевіркою проектів законів та постанов Кабінету Міністрів України на їх відповідність ЄКЗПЛ, які проходять юридичну експертизу у Міністерстві юстиції, оскільки “висновок щодо невідповідності проекту акта положенням ЄКЗПЛ не завжди враховується головним розробником і, на жаль, його невраховання не створює правових наслідків для розробника. Таким чином, в українському правовому полі з’являються законодавчі акти, у яких можуть міститись норми, що суперечать вимогам Конвенції та практиці Європейського суду” [26].

Звертаючись у цьому контексті до податкового законодавства, зауважимо, що в ст.3 Закону України “Про систему оподаткування”, який є основоположним для розвитку механізму правового регулювання податкових відносин, немає жодного принципу по-

будови системи оподаткування, який би сприяв встановленню балансу між публічним і приватним інтересом. На практиці це призводить до формування сприятливих умов для виникнення конфліктних ситуацій між платниками податків і податковими органами. Так, в п.40 рішення “Інтерсплав проти України” ЄСПЛ 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” [17]. У своїй попередній практиці ЄСПЛ так розтлумачив положення ЄКЗПЛ стосовно дотримання справедливого балансу публічного і приватного інтересу: “обмеження та свободи, що гарантуються Конвенцією, мають бути пропорційними легітимній меті, яка переслідується цими обмеженнями”, “між засобами, що обираються, легітимною метою та встановленням відповідних обмежень має існувати розумне, пропорційне співвідношення”, “в основі Конвенції лежить пошук справедливого балансу між загальними інтересами суспільства та вимогами щодо захисту основних прав індивіда” [27, с.97].

Рішення у справі “Інтерсплав проти України” свідчить про те, що у разі збереження “невідповідності національного законодавства визнаним Судом стандартам у сфері застосування Конвенції державі доведеться виплачувати компенсації за всіма подібними справами проти неї” [18, с.42]. Виходячи з цього, вважаємо за доцільне викласти абз.3 ст.3 Закону України “Про систему оподаткування” у наступній редакції: “рівнозначність і пропорційність – справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов’язкових платежів) на рівні прибутку і пропорційно більших податків і зборів (обов’язкових платежів) – на більші доходи,

а також дотримання справедливого балансу між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном”.

Як бачимо, незважаючи на невелику та досить суперечливу практику ЄСПЛ стосовно вирішення спорів, пов'язаних зі сферою оподаткування, її вплив на розвиток національних податкових систем в деяких аспектах є досить відчутним і знаходить свій прояв у наступному:

1. Рішення ЄСПЛ у конкретних справах є прикладом відновлення справедливого балансу між вимогами публічного інтересу та інтересами приватних осіб у випадку його порушення.

2. ЄСПЛ під час вирішення конкретних справ може визначати рівень відповідності національного податкового законодавства вимогам ЄКЗПЛ, якщо це входить до його компетенції.

3. Практика ЄСПЛ є важливим джерелом тлумачення норм ЄКЗПЛ, яка в процесі свого розвитку уможливила звернення з відповідними заявами платників податків до ЄСПЛ у випадку оспорювання не самого податкового обов'язку та виключних повноважень держави у цій сфері, а його майнових аспектів та дотримання вимог ЄКЗПЛ.

4. ЄСПЛ приймаючи рішення у конкретних справах, пов'язаних зі сферою оподаткування, впливає на рівень правосвідомості як платників податків, так і податкових органів.

5. Встановлюючи певні загальні стандарти прав людини через практику вирішення спорів, в т.ч. і пов'язаних зі сферою оподаткування, ЄСПЛ в значній мірі сприяє гармонізації національних юридичних режимів щодо прав платників податків.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про ратифікацію Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р., Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=475%2F97-%E2%F0>.

2. Паліюк В. Місце Конвенції про захист прав людини та основних свобод у правовій системі України / В. Паліюк // Практика Європейського суду з прав людини. Рішення. Коментарі. – 2003. – № 1. – С. 211-224.

3. Шишкіна Е. Деякі аспекти правової природи рішень Європейського суду з прав людини / Е. Шишкіна // Право України. – 2005. – № 9. – С. 102-105.

4. Мармазов В. Методи динамічного тлумачення Конвенції про захист прав людини та основних свобод / В. Мармазов // Вісник Академії правових наук України. – 2003. – № 4. – С. 63-72.

5. Вахитов Р. Р. Европейский суд по правам человека: обзор судебной практики по вопросам налогообложения / Р. Р. Вахитов // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года : по материалам 2-й Междунар. науч.-практ. конф. (15-16 апреля 2005 г., Москва) : / сост. В. М. Зарипов ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 320 с.

6. Рішення Європейського суду з прав людини у справі “Волохи проти України” : від 02.11.2006 р. (заява № 23543/02) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.khpg.org.ua/index.php?id=1179487257>.

7. Judgment of European Court of Human Rights in Case of Riener v. Bulgaria (application no. 46343/99). - 23 May 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=17395631&skin=hudoc-en&action=request>.

8. Стефанюк В. Права та основні свободи людини в світлі європейських стандартів правового захисту / В. Стефанюк // Український часопис міжнародного права. – 2003. – № 2. – С. 58-70.

9. Judgment of European Court of Human Rights in Case of Editions Periscope v. France (application no. 11760/85). - 23 March 1992 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=17429331&skin=hudoc->

en&action=request.

10. Бортновська З. Справи з питань оподакування: межі застосування статті 6 Конвенції про захист прав людини та основних свобод / З. Бортновська // Практика Європейського суду з прав людини. Рішення. Коментарі. – 2002. – № 2. – С. 207-219.

11. Калинин С. И. Использование правовых позиций ЕСПЧ по налоговым спорам в российской правоприменительной практике / С. И. Калинин // Налоговед. – 2007. – № 12. – С. 55-69.

12. Judgment of European Court of Human Rights in Case of Sporrang and Lonroth v. Sweden (application no. 7151/75, 7151/75). - 23 September 1982 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=17429331&skin=hudoc-en&action=request>.

13. Рішення Європейського суду з прав людини у справі “Козинець проти України” : від 06.12.2007 р. (заява № 75520/01) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gdo.kiev.ua/files/db.php?st=912&god=2008>.

14. Рішення Європейського суду з прав людини у справі “Назарчук проти України” : від 12.04.2005 р. (заява № 9670/02) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.4447.0>.

15. Рішення Європейського суду з прав людини у справі “Ракітін проти України” : від 11.01.2007 р. (заява № 7675/04) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.5164.0>.

16. Рішення Європейського суду з прав людини у справі “Терем, Чечеткін та Юліус проти України” : від 18.10.2005 р. (заява № 70297/01) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.4039.0>.

17. Рішення Європейського суду з прав людини у справі “Інтерсплав проти України” : від 09.01.2007 р. (заява № 803/02) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lawua.info/jurdata/dir131/dk131248.htm>.

18. Андрианов К. Правова природа рішень Європейського суду з прав людини / К. Андрианов // Право України. – 2002. – № 1. – С. 37-42.

19. Кононенко В. П. Обычно-правовая природа прецедентного характера решений Европейского суда по правам человека : монография / В. П. Кононенко. – Харьков : Право, 2008. – 508 с.

20. Мезяев А. Б. К вопросу об участии Российской Федерации в Международном уголовном суде и других международных судебных учреждениях / А. Б. Мезяев // Современные проблемы развития международного и конституционного права : сб. материалов Международной науч.-практ. конф., посвященной памяти профессора Д.И. Фельдмана / отв. ред. Г. И. Курдюков, О. М. Смирнова. – Казань : Центр инновационных технологий, 2008. – С. 205-211.

21. Вахитов Р. Р. Возврат НДС в практике Европейского суда по правам человека / Р. Р. Вахитов // Налоговед. – 2006. – № 1. – С. 67-72.

22. Энтин М. Л. Главные отличительные особенности европейской системы защиты прав человека / М. Л. Интин // Московский журнал международного права. – 2004. – № 3. – С. 101-115.

23. Мармазов В. Методи тлумачення норм європейського права / В. Мармазов // Український часопис міжнародного права. – 2003. – № 2. – С. 65-70.

24. Раданович М. Міжнародно-правові засоби імплементації Європейської Конвенції про захист прав людини і основних свобод / М. Раданович // Право України. – 1999. – № 12. – С. 36-39.

25. Закон України “Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини” від 23.02.2006 р., № 3477-IV // ВВР України. – 2006. – № 30. – Ст. 260.

26. Коваль І. Експертиза нормативно-правових актів та їх проектів на відповідність Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод та практиці Європейського суду з прав людини / І. Коваль [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.minjust.gov.ua/0/11524>.

27. Бекетов О. Дотримання принципу пропорційності як обов'язкова умова гармонізації правової системи України з європейськи-

ми міжнародно-правовими стандартами / О. Бекетов // Український часопис міжнародного права. – 2003. – № 2. – С. 95-98.

Селезень П. О. Вплив рішень європейського суду з прав людини на розвиток податкової системи України / П. О. Селезень // Форум права. – 2009. – № 1. – С. 491–497 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-1/09срорсу.pdf>

Стосовно дослідження ролі практики Європейського суду з прав людини у вдосконаленні податкової системи України в процесі її розвитку виконано аналіз його основних позицій при вирішенні спорів у сфері оподаткування.

Селезень П.А. Влияние решений Европейского суда по правам человека на развитие налоговой системы Украины

В отношении исследования роли практики Европейского суда по правам человека в усовершенствовании налоговой системы Украины в процессе ее развития выполнен анализ его основных позиций при разрешении споров в сфере налогообложения.

Selezen P.O. Impact of Case-Law of European Court of Human Rights on Development of the Tax System in Ukraine

The article is devoted to investigation of role of European Court of Human Rights case-law in the process of Ukrainian tax system improving. The author analyzes its main positions in the resolution of disputes in sphere of taxation.

Форум права Фор