

РОЗДІЛ 11 МІЖНАРОДНЕ ПРАВО

УДК 341.01

РІШЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ ТА ЇХ ЗНАЧЕННЯ У ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО ПРИМУСУ

DECISION OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS AND THEIR IMPORTANCE IN THE LEGAL REGULATION OF TAX-LAW ENFORCEMENT

Дорошенко Д.П.,
докторант

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена аналізу практики Європейського Суду з прав людини та її значення у вирішенні податкових спорів, зокрема, тих, що стосуються податково-правового примусу. Автор доводить, що рішення ЄСПЛ впливають безпосередньо на здійснення судочинства в Україні, практику вирішення спорів, у тому числі з питань оподаткування та формують високу правову культуру фізичних осіб – платників податків, представників органів державної влади України, суддів.

Ключові слова: Європейський Суд з прав людини, податок, податковий обов'язок, податковий примус, штрафні санкції.

Статья посвящена анализу практики Европейского Суда по правам человека и ее значения в решении налоговых споров, в частности, тех, что касаются налогово-правового принуждения. Автор доказывает, что решение ЕСПЧ влияют непосредственно на осуществление судопроизводства в Украине, практику разрешения споров, в том числе по вопросам налогообложения и формируют высокую правовую культуру физических лиц – налогоплательщиков, представителей органов государственной власти Украины, судей.

Ключевые слова: Европейский Суд по правам человека, налог, налоговый долг, налоговый принуждение, штрафные санкции.

This article analyzes the practice of the European Court on human rights and its importance in resolving tax disputes, particularly those related to taxation and legal coercion. The author argues that the ECHR's decision directly affect the implementation of justice in Ukraine, the practice of dispute resolution, including on tax issues and form a high legal culture of individuals – taxpayers, representatives of state authorities of Ukraine, judges.

Key words: European Court of human rights, tax, tax debt, tax enforcement, penalties.

Постановка проблеми. Забезпечення прав людини завжди було в центрі уваги людства. Тому Україна як повноправний член світової спільноти визнала право своїх громадян звертатися за захистом до міжнародних інституцій, обумовивши його в Основному Законі. Згідно з ч. 4 ст. 55 Конституції України кожній особі надано право після використання всіх національних засобів правового захисту звернутися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна. Шляхом ратифікації у 1997 р. Конвенції та протоколів № 1-5, 7, 8, 11 до неї [1] впроваджено один з найвпливовіших і унікальних механізмів захисту прав людини в Європі, тим самим держава надала правові підстави для звернення до Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ) для належної реалізації конституційних гарантій – захисту прав, закріплених таким інструментом, як міжнародне право. Унікальність цього механізму зумовлено тим, що на відміну від правових систем з класичним прецедентним правом європейська система захисту прав людини постійно пристосовується до новел у суспільних відносинах.

У Конвенції немає прямого посилання на податкові чи інформаційні права, водночас аналіз змісту рішень ЄСПЛ дає змогу констатувати, що при розгляді справ суд розширює і конкретизує існуючі норми з огляду на можливість їх тлумачення. Відтак зміст прав визначається контекстом проголошених рішень. Тривалий час гарантії, передбачені ст. 6 «Право на справедливий суд» Конвенції, не поширювались на спори у сфері оподаткування, проте згодом позиція змінилась, і ЄСПЛ було підтримано, уточнено та розвинуто практику застосування ст. 6 Конвенції до податкових спорів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Практика Європейського Суду з прав людини була предметом дослідження багатьох учених, приміром, Ю.Ю. Білас [2], В.П. Кононенко [3], Д.В. Красіков [4], П.М. Рабінович [5], О. В. Соловійов [6], О.О. Тимофеев [7], С.Є. Федик [8] та ін. Разом з цим, поза увагою науковців залишилося чимало питань, зокрема, вплив практики ЄСПЛ на вирішення податкових спорів у цілому та спорів, пов'язаних із застосуванням заходів податкового примусу, зокрема.

Мета статті. Тому метою цієї статті є з'ясування значення рішень ЄСПЛ на вирішення податкових спорів, що торкаються питань примусу.

Виклад основного матеріалу. Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» [9] ст. 2 передбачає «Рішення є обов'язковим для виконання Україною відповідно до статті 46 Конвенції». Платники податків протягом останнього десятиліття почали звертатись до ЄСПЛ за захистом порушених податкових прав, хоча для України ця практика не є поширеною порівняно із заявами щодо захисту трудових прав, процесуальних прав у кримінальному судочинстві.

Позитивним є те, що в національній судовій системі під час вирішення спорів судді користуються практикою розгляду ЄСПЛ справ у сфері оподаткування та застосовують набутий досвід у національному судочинстві (рішення Вищого адміністративного суду України від 02.08.2007 р. у справі № 29/443, від 19.06.2007 р. у справі № А-1/46-9/216). Прикладом може слугувати рішення у справі № 25/347 за позовом ЗАТ «...» до ДП у Печерському районі м. Києва про зобов'язання надати висновок про відшкодування суми бюджетної заборгованості. Під час розгляду даного спору суд касаційної інстанції, посиляючись на рішення ЄСПЛ у справах «Шмалько проти України» та «Чіжов проти України», зазначив, що позитивним обов'язком держави є організація системи виконання рішень таким чином, щоб переконатися, що неналежне зволікання відсутнє та що система ефективна і законодавчо, і практично, а нездатність державних органів ужити необхідних заходів для виконання рішення позбавляє гарантії, встановленої п. 1 ст. 6 Конвенції. Крім того, виконання рішення у справі є невід'ємною частиною судового розгляду.

Незважаючи на зміни, що відбулись у сфері податків держав-учасниць Конвенції, вони не торкнулися зміни обов'язку фізичних і юридичних осіб сплачувати податки, і позиція ЄСПЛ залишається практично незмінною щодо питання оподаткування, яке і до цього часу є однією із основних прерогатив органів державної влади, тому публічний характер відносин між платниками податків і податковими органами залишається переважаючим.

У Преамбулі Постанови Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ «Про застосування судами міжнародних договорів України при здійсненні правосуддя» від 19 грудня 2014 р., № 13 зазначається, що «Міжнародні договори України, які набрали чинності, не лише сприяють розвитку міждержавного співробітництва у різних сферах суспільного життя та належному забезпеченню національних інтересів, здійсненню цілей, завдань і принципів зовнішньої політики України, закріплених у Конституції України, а й можуть завдяки своєму пріоритету над нормами відповідних законодавчих актів України змінювати регулювання правових відносин, установлених законодавством України». Також прямо вказується, що під час розгляду конкретної судової справи вирішення (подолання) колізії між нормою міжнародного договору України і нормою іншого законодавчого акта України належить до компетенції суду [10].

Варто зазначити, що рішення ЄСПЛ:

- впливають безпосередньо на здійснення судочинства в Україні, практику вирішення спорів, у тому числі з питань оподаткування;

- формують високу правову культуру фізичних осіб – платників податків, представників органів державної влади України, суддів;

- стали першопричиною введення в Україні процедури проведення експертизи законопроектів та проектів інших нормативно-правових актів на відповідність положенням Конвенції.

Дослідивши практику ЄСПЛ з податкових спорів, ми дійшли висновку, що предметом звернення до ЄСПЛ заявників у справах, які стосуються податкових правовідносин, є:

- порушення права на справедливий судовий розгляд: рішення податкового управління стосовно податкових штрафів було виконано у примусовому порядку ще до прийняття судом ухвали щодо обов'язку сплатити такі санкції (справа «Яношевич проти Швеції» («Janosevic v. Sweden», заява № 34619/97) і «Компанія «Вестберга Таксі Актіеболаг» та Вулич проти Швеції» («Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden», заява № 36985/97)); без належного забезпечення судового розгляду донараховано суму податку (рішення від 23.11.2006 р. у справі «Jussila v. Finland»);

- порушення права особи на доступ до суду (справа «Мацюк проти України» (заява № 1751/03) та п. 1 і пп. b – d п. 3 ст. 6 Конвенції стосовно розгляду справи безстороннім судом (справа «Фельдман проти України»)) у результаті поширення центральним органом ДПС інформації про злочинну діяльність скаржника (заяви № 76556/01 та № 38779/04);

- затягування податковими органами судового розгляду справи (справа «J. V. v. France», «Kadri v. France» – провадження у справі тривало близько 12 років; «Смірнов проти України», «Сокоп проти України» (заява № 49009/07) – райсудом провадження у справі щодо законності дій податкових органів було зупинено близько трьох років, рішення від 09.12.2010 р.);

- неповернення у строки, встановлені законодавством, сум надлишково сплаченого податку (справа «Ракітін проти України»);

- відшкодування фізичним особам шкоди, завданої неправомірними діями чи бездіяльністю посадових осіб органу ДПС при здійсненні ними своїх повноважень (рішення від 18.10.2005 р. у справі «Терем ЛТД, Чететкін та Оліус проти України»; рішення від 12.03.2009 р. у справі «Вергельський проти України»);

- зобов'язання платника надати документи, що могли б стати підставою для притягнення його до відповідальності за порушення податкового законодавства (справа «J. V. v. Switzerland»);

- дискримінація при наданні пільг в оподаткуванні, тобто порушення ст. 14 Конвенції у поєднанні зі ст. 1 протоколу № 1 до неї (рішення від 29.04.2008 р. у справі «Бурден проти Сполученого Королівства»);

- порушення майнових прав заявника в частині недотримання національними органами вимог законодавства щодо застосування підходу, найбільш сприятливого для заявника – платника податку, при

неоднозначному трактуванні останнім національного законодавства (порушення ст. 1 протоколу № 1 до Конвенції у справі «Шокін проти України»);

– порушення ст. 8 «Право на повагу до приватного та сімейного життя» Конвенції в частині позбавлення заявників процесуальних гарантій у процесі прийняття рішення щодо їхнього права на житло та ненадання судами адекватного обґрунтування для відхилення аргументів заявників щодо застосування відповідного законодавства та нездійснення оцінки такого заходу, як виселення, в контексті пропорційності його застосування (рішення від 02.12.2010 р. у справі «Кривіцька та Кривіцький проти України» (заява № 8863/06));

– зменшення ставки податку відповідно до нормативного акта, застосованого до даних відносин (рішення від 12.07.2001 р. у справі «Феррадзіні проти Італії»), та ін.

У рамках нашого дослідження цікавим є висновок ЄСПЛ у справах «Яношевич проти Швеції» і «Компанія "Вестберга Таксі Актіеболаг" та Вулич проти Швеції», де Суд зазначив, що ані стаття 6, ані фактично будь-яке інше положення Конвенції не можуть розглядатися як такі, що виключають у принципі вжиття примусових заходів з виконання рішень до того, як рішення стосовно податкових штрафів не стануть остаточними. Однак, зважаючи на те, що дострокове примусове стягнення податкових штрафів може мати серйозні наслідки для даної особи і може негативно відбитися на її захисті в подальшому судовому провадженні, держава зобов'язана забезпечити справедливу рівновагу між залученими інтересами, особливо якщо до винесення судом ухвали стосовно обов'язку сплати таких штрафів останні вже було стягнуто в примусовому порядку. З'ясовуючи, чи було забезпечено справедливу рівновагу у справах заявників, Суд передусім зазначив, що фінансові інтереси держави не можуть самі по собі виправдати негайне примусове стягнення податкових штрафів, оскільки, на відміну від самих податків, вони не є джерелом доходу держави, а призначені для справляння тиску на платників податків з метою примусити їх виконувати свої зобов'язання згідно з податковими законами, а також для покарання порушників. Суд також взяв до уваги, що шведське право передбачає можливість повернення сплачених штрафних сум і скасування рішень про банкрутство в разі успіху апеляційного оскарження рішень про стягнення штрафів.

Однак, зважаючи на те, що повернення таких сум не може повністю компенсувати конкретному платникові податків його збитки у випадках, коли в примусовому порядку вже було стягнуто значні суми, і на те, що система, яка дає змогу здійснити таке примусове стягнення ще до прийняття судом ухвали стосовно обов'язку сплати таких штрафів, заслуговує на критику, Суд зазначив, що насправді жодної суми з п. Яношевича та компанії «Вестберга Таксі Актіеболаг» стягнуто не було, а стягнуто лише дрібну суму з п. Вулича. Крім того, через відсутність у них коштів, п. Яношевича і компанію «Вестберга Таксі Актіеболаг» було оголошено банкрутами лише на підставі

податкової заборгованості. З огляду на це, Суд дійшов висновку, що можливість повернення будь-яких сплачених штрафних сум становить достатню гарантію забезпечення інтересів заявників [11].

На сьогодні в Україні створено достатню нормативно-правову базу для належного застосування практики Суду та тлумачення положень про права людини з врахуванням вироблених нею стандартів та підходів на національному рівні. Відповідні законодавчі вимоги забезпечено юридичними підставами для скасування судових рішень у разі їх невідповідності підходам, виробленим Європейським судом з прав людини, та притягнення винних у цьому посадових осіб до дисциплінарної і навіть кримінальної відповідальності. У той же час, така законодавча динаміка поки що не дає очікуваного юридичного та соціального ефекту, адже практика Суду край рідко застосовується судами загальної юрисдикції при тлумаченні прав людини або таке застосування носить переважно формальний характер. У більшості випадків судді демонструють нерозуміння системності правових позицій Суду стосовно тих чи інших прав людини, відсутність вміння їх вирізняти серед інших положень тексту рішень Європейського суду з прав людини, а також належної обізнаності щодо принципів та доктринальних підходів, на яких базується юриспруденція Суду [12, с. 162].

Л. М. Москвич зазначає, що моніторинг судової практики місцевих та апеляційних судів на предмет застосування ними правових позицій Суду дозволяє зробити висновок, що якість посилянь на рішення Європейського суду з прав людини залишається низькою. Дослідниця стверджує, що має місце не лише відсутність обґрунтованості в способах застосування посилянь на правові позиції Суду, що містяться в його рішеннях, а і їх повна відсутність поряд із некоректним використанням і самих правових позицій на підставі фактичної подібності «фабул» справ, без урахування всього комплексу юридично значущих обставин. Вищі суди хоча і застосовують у своїх актах європейські стандарти прав людини, але не прагнуть активно розширювати застосування цих стандартів нижчими судами. Це, вважає Л. М. Москвич, перешкоджає процесу уніфікації стандартів у галузі прав і свобод людини, і не сприяє орієнтації нижчестоящих судів загальної юрисдикції на правильне і коректне використання правових позицій Суду при відправленні правосуддя, що, в кінцевому підсумку, перешкоджає реалізації тих цілей, на досягнення яких були спрямовані ратифікація Європейської Конвенції і визнання юрисдикції Суду [13, с. 328].

Л. М. Москвич також цілком справедливо наголошує на вже відомому українській науці висновку, що юридичне значення має саме норма або принцип, які були викладені у рішенні Європейського суду з прав людини. Правові норми і принципи, отримуючи матеріальну сутність, являють собою «ratio decidendi», формою вираження якого є судові рішення. Тим самим твердження про те, що рішення Суду наповнюють, оживляють Європейську конвенцію, фактично означає, що вирішальну роль у цьому процесі відіграє якраз ratio decidendi – суть правового рішення.

Отже, джерелом права для українських судів виступає не саме рішення Суду, а лише його частина – *ratio decidendi*, що містить правове тлумачення норми Конвенції» [13, с. 333].

Задля підвищення спроможності національних судів до застосування практики Суду, у тому числі розроблених ним доктринальних підходів, при тлумаченні положень про права людини на національному рівні слід звернутися до Висновку № 9 (2006) Консультативної ради європейських суддів (КРЕС) щодо ролі національних суддів у забезпеченні ефективного застосування міжнародного та європейського права. У п. 25 цього Висновку підкреслюється, що «національні суди є відповідальними за застосування європейського права. Від них у багатьох випадках вимагається його пряме застосування. Від них також вимагається тлумачення національного права у відповідності з європейськими стандартами».

У заключних рекомендаціях цього Висновку вказується, що у сферах підготовки суддів з питань міжнародного та європейського права, доступу суддів до відповідної інформації, курсів іноземних мов та забезпечення перекладу КРЕС рекомендує, щоб держави забезпечували: а) адекватні засоби для підготовки суддів з питань міжнародного та європейського права, зберігаючи незалежність судової влади через відповідні незалежні органи, відповідальні за навчання в судовій системі; б) початкові знання з міжнародного та європейського права, а також судової практики забезпечувалися шляхом включення цих тем до навчальних програм юридичних факультетів; в) належне знання міжнародного та європейського права було однією з умов призначення на суддівські посади до того, як суддя приступає до виконання

своїх обов'язків; г) підготовка з питань міжнародного та європейського права відігравала відповідну роль в початковій підготовці та підвищенні кваліфікації суддів; підготовка суддів у цій галузі повинна отримувати підтримку через міжнародну співпрацю між національними установами з підготовки суддів; г) інформація з питань міжнародного та європейського права, у тому числі рішення міжнародних та європейських судів, має бути доступною; за співпраці служб судової документації, бібліотек та помічників суддів судді повинні мати гарантований доступ до інформації, що супроводжується зручним змістом та анотацією; інформація, яка надається, повинна бути повною та доступною в стислий строк; д) відповідні заходи – у тому числі надання грантів – повинні забезпечувати оволодіння судьями іноземними мовами; крім того, суди повинні мати якісні служби усного та письмового перекладу, що фінансуються окремо від звичайних витрат на функціонування судів [12, с. 172, 173].

Висновки. Можна виділити наступні засоби імплементації практики ЄСПЛ в національну правову систему: (а) обов'язкове виконання рішення ЄСПЛ державою, щодо якої винесено відповідне рішення; (б) приведення національного законодавства у відповідність до ЄКЗПЛ; (в) застосування норм ЄКЗПЛ національними органами, які здійснюють правозастосування; (г) тлумачення ЄКЗПЛ національними суб'єктами права; (д) 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; (е) вплив рішень ЄСПЛ на правосвідомість як службових і посадових осіб, так і громадян.

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: Закон України від 17 липня 1997 р., № 475/97-ВР // Відом. Верховн. Ради. – 1997. – № 40. – Ст. 263.
2. Білас Ю. Ю. Європейські стандарти прав людини в контексті правозастосування сучасної України : автореферат... канд. юридичних наук, 12.00.12 – філософія права / Ю. Ю. Білас. – К. : Нац. акад. внутрішніх справ, 2011. – 19 с.
3. Кононенко В. П. Звичаєва природа прецедентного характеру рішень Європейського суду з прав людини: автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.11 / В.П. Кононенко ; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. – К., 2009. – 19 с.
4. Красиков Д. В. Юрисдикция Европейского суда по правам человека: принцип subsidiarity : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Д. В. Красиков ; Саратов, 2004. – 20 с.
5. Рабінович П. М. Практика Страсбурзького суду у справах проти України як чинник удосконалення її законодавчих гарантій прав людини / П. М. Рабінович, О. Ю. Гарасимів // Право України. – 2015. – № 2. – С. 128-139.
6. Соловійов О. В. Застосування Європейської конвенції з прав людини та практики Страсбурзького суду в Україні (загальнотеоретичні аспекти) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / О. В. Соловійов ; Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. – Л., 2011. – 16 с.
7. Тимофєєв О. О. Тлумачення податково-правових норм : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Тимофєєв ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2010. – 17 с.
8. Федик С. Є. Особливості тлумачення юридичних норм щодо прав людини (за матеріалами практики Європейського суду з прав людини та Конституційного Суду України) : автореферат дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 теорія та історія держави і права. Історія політ. і правових вчень / С. Є. Федик. – Київ : Б. в., 2002. – 20 с.
9. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23.02.2006 р., № 3477-IV // Відом. Верховн. Ради України. – 2006. – №30. – Ст.260.
10. Про застосування судами міжнародних договорів України при здійсненні правосуддя : Постанова Вищого спеціалізованого суду від 19.12.2014 р., № 13 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0013740-14>
11. Рішення палати у справах «Яношевич проти Швеції» і «Компанія "Вестберґа Таксі Актіеболаг" та Вулич проти Швеції». (Chamber Judgments in the Cases of Janosevic v. Sweden and Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden) Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eurocourt.in.ua/Article.asp?Aldx=522>
12. Кретова І.Ю. Тлумачення права: доктрини, розвинуті Європейським Судом з прав людини : дис. канд. юрид. наук : 12.00.01 / Кретова Ірина Юріївна ; НЮУ ім. Ярослава Мудрого, Х. – 236 с.
13. Москвич Л. М. Вплив практики Європейського суду з прав людини на судову практику національних судів : текст доповіді / Л. М. Москвич // Питання боротьби зі злочинністю : зб. наук. пр. / Нац. акад. прав. наук України, НЮАУ, НДІ вивч. пробл. злочинності ім. акад. В. В. Сташиса НАПрН України. – Харків : Право, 2014. – Вип. 27. – С. 327-335.