

Трудове право; право соціального забезпечення. Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Земельне право; аграрне право; екологічне право; природоресурсне право

Європейський суд з прав людини про порушення державою прав платників податків

М.Л. Белкін
кандидат юридичних наук,
асистент кафедри
бізнес-адміністрування
та управління проектами,
ВНЗ «Університет
економіки та права
«КРОК»

У статті розглянуто позицію Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ) щодо порушення державою прав платників податків. Показано, що ЄСПЛ вважає такі порушення порушеннями державою майнових прав осіб, гарантованих Конвенцією про захист прав людини і основних свобод.

В статье рассмотрена позиция Европейского суда по правам человека (ЕСПЧ) по поводу нарушения государством прав налогоплательщиков. Показано, что ЕСПЧ считает такие нарушения нарушениями государством личных имущественных прав, гарантированных Конвенцией о защите прав человека и основных свобод.

Considered the position of the European Court of Human Rights (ECHR) on violation of state taxpayers' rights. It is shown that the ECHR considers such violations Violations of the state personal property rights guaranteed by the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms.

Ключові слова: Європейський суд з прав людини (ЄСПЛ), Конвенція про захист прав людини і основних свобод, втручання у майнові права, право на судовий захист.

Постановка проблеми

Наукова думка та фінансова практика століттями шукають відповідь на запитання, як управляти процесом адміністрування податків, аби забезпечити економічний

розвиток держави, не зашкодивши інтересам пересічного громадянина, який їх сплачує. «Ніщо не потребує стільки мудрості та розуму, як визначення тієї частини, яку в підданих забирають, і тієї, котру

залишають їм», – писав свого часу видатний французький письменник-просвітитель Шарль Монтеск'є [1].

Як зазначає Р. Павленко [2], надмірне регулювання податкових відносин, широкі права та недосконалість механізмів відповідальності податкових (контролюючих) органів в Україні створюють несприятливі умови для ділової активності. Зарегульованість економічних і соціальних відносин, невиправдано широкі повноваження правоохоронних і контролюючих органів сприяють зловживанню ними, що призводить до поширення корупції, розростання тіньової економіки, зниження інвестиційної привабливості України.

У роботі А. Данилова [3] звертається увага на те, що в усіх країнах із різними типами економік податкова система визначає ступінь фінансового благополуччя країни як визначальне джерело наповнення бюджету. В умовах фінансової кризи важливе місце відводиться податковій системі як державному регулятору поліпшення фінансової діяльності платників податків. При цьому, податкова політика повинна бути спрямована на оптимізацію інтересів держави (податкове наповнення бюджету) і платника (оптимальне податкове навантаження). Немає умов для розвитку ринкових відносин, бізнесу та виходу економіки з кризи без максимально наближеної до оптимальної фіскальної політики в країні.

Водночас, в українському податковому адмініструванні мають місце численні недоліки [4], які полягають у систематичному порушенні податковими органами прав платників податків, що проявляється як у покладанні на платника надмірних зобов'язань [5; 6], так і в невиконанні державою власних зобов'язань перед платниками. Так, усі звикли до відмови держави своєчасно відшкодувати підприємствам суми зайво сплаченого податку на додану вартість (ПДВ) [7; 8]. Попри переможні рапорти податківців, які лунають останнім часом щодо поліпшення стану справ із відшкодуванням ПДВ, останнє або пов'язується з вимогами сплатити наперед інші податки [7], наприклад, податок

на прибуток, або доступно не всім [8]. Так, для багатьох підприємств податківці створили ситуацію зачарованого кола: щоб отримати право на автоматичне відшкодування ПДВ, необхідно підвищити заробітну плату, а щоб підвищити заробітну плату, не вистачає обігових коштів, бо вони заморожені в невідшкодованому ПДВ [9]. При цьому, поблажливість вітчизняних судів до податківців [10] спонукає наших громадян шукати правду в ЄСПЛ, дослідження позиції якого з цього приводу є актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Фундаментальне дослідження прецедентної практики ЄСПЛ здійснено в роботі С. Шевчука [11]. Окремі аспекти позицій цього суду у сфері податкових відносин розглянуто Д. Третяковим [12], однак системних досліджень не проводилося. Крім того, постійні намагання вітчизняних податківців щодо тиску на підприємців [4-6] вимагають усе більш витончених засобів спротиву їх незаконним намірам. Отже, вивчення можливостей звернення з цього приводу до ЄСПЛ є актуальним.

Не вирішені раніше частини загальної проблеми

З метою використання у правозахисній практиці рішення ЄСПЛ аналізуються та узагальнюються в науковій і довідковій літературі. Це, перш за все, стосується рішень з питань неприпустимості жорсткого поведіння (катувань), невиконання судових рішень, свободи самовираження. Водночас позиції ЄСПЛ щодо порушень з боку держави у сфері податкових відносин вивчені та узагальнені значно менше.

Формулювання цілей статті

Метою цієї статті є системний аналіз позицій ЄСПЛ з приводу порушення державою прав платників податків і наслідків таких порушень з точки зору конвенційних зобов'язань держав.

Виклад основного матеріалу дослідження

Юридична особа України – спільне українсько-іспанське підприємство «Інтерсплав» (далі – Заявник) – звернулася

до ЄСПЛ із заявою, у якій стверджувала, зокрема, що практика держави безпідставно відмовляти в підтвердженні права Заявника на відшкодування ПДВ становила втручання в мирне володіння його майном і таке втручання було непропорційним, що призвело до значних втрат у господарській діяльності Заявника. У рішенні від 9 січня 2007 р. по справі «Інтерсплав проти України» [13] ЄСПЛ дійшов таких ключових висновків:

– п. 31: ЄСПЛ зауважує, що в цій справі спір стосується не конкретної суми відшкодування ПДВ або компенсації за затримку в його виплаті, а загального права Заявника відповідно до законодавства України. Суд зауважує, що, ознайомившись із критеріями та вимогами, встановленими національним законодавством, Заявник мав достатньо підстав сподіватися на відшкодування ПДВ, який він сплатив під час здійснення своєї господарської діяльності, так само як і на компенсацію за затримку його виплати. Навіть якщо окрема вимога щодо відшкодування ПДВ може бути предметом перевірки та оскарження компетентними державними органами, відповідні положення законодавства України не вимагають попереднього судового розгляду цієї вимоги з метою підтвердження права компанії на відшкодування;

– п. 33: сторони не заперечували, що затримки у відшкодуванні ПДВ Заявникові можна вважати втручанням у його право на мирне володіння своїм майном. На думку суду, така ситуація відноситься до першого речення першої частини статті 1 Першого протоколу, яке визначає в загальних рисах принцип мирного володіння майном;

– п. 38: суд нагадує, що держави мають широкі межі самостійної оцінки у визначенні того, у чому полягає публічний інтерес, оскільки національний законодавчий орган, реалізуючи соціальну та економічну політику, має широке коло повноважень. Однак, такі межі оцінювання не є абсолютними, і їх застосування підлягає перегляду органами Конвенції про захист прав людини і основних свобод (далі – Конвенція) (див. рішення у справі «Lithgow and

Others v. the United Kingdom» від 8 липня 1986 р.). На думку суду, коли державні органи володіють будь-якою інформацією про зловживання в системі відшкодування ПДВ, що здійснюються конкретною компанією, вони можуть взяти відповідних заходів з метою запобігання або усунення таких зловживань. Суд, однак, не може прийняти зауваження уряду щодо загальної практики з відшкодування ПДВ за відсутності будь-яких ознак, які вказували б на те, що Заявник був безпосередньо залучений до таких зловживань;

– п. 39: суд далі зауважує, що з квітня 1998 р. відшкодування ПДВ Заявникові систематично затримувалося. Такі затримки були спричинені ситуацією, у якій державні органи, не заперечуючи суми відшкодування ПДВ на користь Заявника, як це видно з матеріалів справи, не надавали підтвердження цих сум. Такі дії завадили Заявникові повернути заявлені суми вчасно та створили ситуацію постійної невизначеності. Окрім того, він був вимушений постійно звертатися до національних судів з ідентичними скаргами. На думку суду, вимогу щодо оскарження таких відмов в одному або декількох випадках можна вважати доцільною. Таким чином, використання Заявником цього засобу не завадило органам податкової служби продовжити практику затримки виплати відшкодування ПДВ навіть після того, як рішення суду були винесені на користь Заявника. Систематичний характер таких дій з боку державних органів призвів до надмірного тягаря, покладеного таким чином на нього;

– п. 40: відповідно, за таких обставин суд вважає, що втручання у право власності Заявника було непропорційним. Фактично постійні затримки відшкодування та компенсації в поєднанні з 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. На думку суду, Заявник перебував і продовжує перебува-

ти під надмірним для нього тягарем. Відповідно у справі було і продовжується порушення статті 1 Першого протоколу.

Таким чином, ЄСПЛ дійшов однозначного висновку про те, що відмова державних органів відшкодувати ПДВ, а також виплатити компенсацію за несвоєчасне відшкодування ПДВ є порушенням конвенційних зобов'язань України. Останнє є особливо актуальним тому що, якщо у відшкодуванні основної суми ПДВ є певні позитивні зрушення [7; 9], то по виплаті компенсації за несвоєчасне відшкодування ПДВ податкові органи займають зухвало незаконну позицію. Так, І. Головань [8] наводить позицію податківців відносно заперечень щодо виплати компенсації за несвоєчасне відшкодування ПДВ. У зверненні до суду останні зазначають, що Законом України «Про державний бюджет України» не передбачено видатки на сплату пені, нараховану на суму бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ. Крім того, ОДПІ звертає увагу суду на той факт, що жоден нормативний акт не визначає пеню, нараховану на суму бюджетної заборгованості, як заборгованість бюджету та необхідність її стягнення саме з Державного бюджету України.

Виникає запитання: з якого джерела повинна відшкодуватися ця пеня, якщо саме державний бюджет незаконно користується грошима платника?

За заявою громадянина України Ю. Щокіна ЄСПЛ розглянув справу «Щокін проти України» [14]. Заявник скаржився на те, що ДПІ перераховувала суми прибуткового податку з заявника на підставі Інструкції «Про прибутковий податок з громадян», затвердженої наказом Головної державної податкової інспекції (далі – Інструкція), унаслідок чого розмір сум податку, що мали бути сплачені заявником, збільшився. Відповідні скарги заявника на незаконність дій ДПІ, а саме збільшення розміру вказаних сум на підставі Інструкції, яка є підзаконним актом, і незастосування декрету, який мав силу закону, судами задоволені не були. Заявник скаржився до ЄСПЛ за ст. 1 Першого протоколу до Конвенції на порушення

його майнових прав унаслідок збільшення розміру сум податку не у відповідності із законом. Заявник також скаржився за статтею 6 Конвенції на те, що провадження в його справі було несправедливим.

У рішенні від 14.10.2010 р. ЄСПЛ дійшов таких висновків:

– п. 49: сторони не оспорюють, що збільшення податкових зобов'язань заявника з боку влади було втручанням у його права власності, визначені статтею 1 Першого протоколу. Суд, відповідно, покликаний визначити, чи було втручання виправданим відповідно до вимог цього положення;

– п. 50: перша і найважливіша вимога ст. 1 Першого протоколу полягає в тому, що будь-яке втручання з боку державної влади в мирне користування особи своїм майном повинно бути законним. ... Питання, чи був порушений справедливий баланс між суспільними інтересами і вимогами захисту основних прав людини, має значення, тільки якщо було встановлено, що аналізоване втручання задовольняє вимогам законності та не було довільним;

– п. 52: суд визнає, що питання тлумачення та застосування національного законодавства перебувають, у першу чергу, в компетенції національних органів. Однак суд зобов'язаний перевірити, чи відповідають наслідки тлумачення та застосування національного права принципам Конвенції, як їх тлумачить практика суду;

– п. 53: звертаючись до цієї справи, суд зазначає, що декрет, який має юридичну силу парламентського закону, явно встановлює 20-відсоткову фіксовану податкову ставку на доходи, отримані поза основним місцем роботи. Тим не менш, податкові органи та суди проігнорували це правило та застосували прогресивну податкову ставку відносно цього виду доходу, згідно з Інструкцією, збільшивши загальну суму прибуткового податку заявника;

– п. 54: при тому, що національні суди спиралися на декрет, щоб виправдати збільшення податкових зобов'язань заявника, суд не розуміє причин, із яких не враховувалося існування статті 7 § 3 цього нормативного акта. Національні суди не

торкалися цього питання, незважаючи на те, що заявник порушував його в кожному національному розгляді;

– п. 56: суд зазначає, що нормативно-правові акти явно суперечили один одному. Унаслідок цього, місцева влада застосовувала на свій розсуд протилежні підходи в процесі кореляції цих правових актів. На думку суду, відсутність необхідної ясності й точності національного законодавства, що пропонує різні тлумачення щодо таких важливих фінансових питань, суперечило вимозі «якості закону» у значенні Конвенції та не забезпечувало належний захист від свавільного втручання

органів державної влади в право власності заявника. Викладених міркувань достатньо для того, щоб суд дійшов висновку, що втручання в право власності заявника не було законним для цілей статті 1 Першого протоколу, отже, було порушено це положення.

Висновки

Порушення державою податкових правил у вигляді покладання на платника надлишкових зобов'язань та/або невиконання державою власних зобов'язань перед платниками є втручанням у майнові права платника і порушенням конвенційних зобов'язань держави.

Список використаних джерел

1. Головка І. Адміністрування податків : погляд в історію / І. Головка // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 31. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=1055>
2. Павленко Р. Система адміністрування податків в Україні / Р. Павленко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lawyer.org.ua/?w=r&i=5&d=248>
3. Данилов А.А. Налоговая система Украины в условиях экономического спада / А.А. Данилов // Економіка та держава. – 2010. – № 3. – С. 32-36.
4. Белкін Л.М. Нарахування податків «заднім числом» як сумнівний винахід українського податкового адміністрування / Л.М. Белкін // Економіка та держава. – 2010. – № 11. – С. 107-110.
5. Белкін Л. Проблеми податкових наслідків у власників акцій, випуски яких скасовано: Нові фантазії податківців / Л. Белкін // Юридична газета. – 21 серпня 2012 р. – № 33-34 (323-324). – С. 30-32.
6. Белкін М. Збитки з декларації за 1 квартал 2011 року – це збитки за 1 квартал 2011 року / М. Белкін, Л. Белкін // Юридична газета. – 18 вересня 2012 р. – № 38 (328). – С. 1, 6-8.
7. Кукин С.О чем умалчивают налоговики в своих сводках о возмещении НДС / С.О. Кукин // Информационное агентство «Минпром». – 30 серпня 2012 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minprom.ua/news/102516.html>
8. Головань І. ...У калашний ряд / І. Головань. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://blogs.pravda.com.ua/authors/golovan/50601a9c00512/>
9. Белкін Л. Податківці знайшли нового ворога в особі фондового ринку / Л. Белкін // Юридична газета. – 11 вересня 2012 р. – № 37 (327). – С. 34-35.
10. Белкін Л.М. Проблема співвідношення законності та «державної доцільності» при прийнятті рішень адміністративними судами України / Л.М. Белкін // Часопис Академії адвокатури України. – 2011. – № 4 (13). – Електронне наукове фахове видання. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/Chaau/2011-4/11blmasu.pdf>
11. Шевчук С. Судовий захист прав людини : Практика Європейського суду з прав людини у контексті західної правової традиції / С. Шевчук. – К. : Реферат, 2006. – 848 с.
12. Третьяков Д. Застосування практики Європейського суду / Д. Третьяков. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.viche.info/journal/570/>
13. Офіційний сайт Міністерства юстиції України: Справа «Інтерсплав проти України». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/0/19612>
14. Дело «Щокин против Украины». – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://hr-lawyers.org/index.php?id=1289487527>