

Роль ЄСПЛ у спорах з питань податків в Україні



Марія КОЗЛЕНКО,
старший радник КМ Партнери

Асоціації

Для багатьох практикуючих юристів та судів у податкових спорах першою асоціацією з Європейським Судом з прав людини є справи «Булвес АД проти Болгарії» та «Інтерсплав проти України». Звісно, вплив таких рішень ЄСПЛ на судові спори щодо податків не можна применшувати. Завдяки таким рішенням та їхньому «статусу» (за Законом України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» відповідні рішення ЄСПЛ вважаються джерелом права для цілей судового правозастосування), відбувся значний поштовх для розвитку підходів у процесі вирішення податкових спорів українськими судами. Зокрема, щодо застосування судами концепції добросовісного платника податків і заборони притягнення такого платника податків за порушення інших платників, за умови необізнаності про такі порушення. Наразі ці рішення є взірцевими та використовуються для обґрунтування майже в кожному податковому спорі з питань так званих «безтоварних» правочинів. Однак сподіваємося, що інші рішення ЄСПЛ, які містять важливі для податкових спорів правові позиції, знайдуть також належну оцінку в судовій практиці.

Нова «хвиля»

Згадавши про категорію спорів з питань так званих «безтоварних» правочинів, «масовість» яких має залишитися в минулому, на думку спадає актуальна хвиля податкових спорів із застосуванням «драконівських» штрафів за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних (йдеться про штрафи на підставі ст. 120-1 Податкового кодексу України). Для розгляду таких спорів достатньо актуальними є міркування ЄСПЛ щодо важливості дотримання принципів пропорційності та законності втручання, а також

необхідності врахування обов'язкової наявності вини у разі застосування штрафів, які мають характер притягнення до кримінальної відповідальності, висловлені у низці рішень («Шокін проти України», «Зеленчук та Цицюра проти України», «J. В. проти Швейцарії»). Пропонуємо зупинитися на таких міркуваннях детальніше.

У зв'язку з проблематикою щодо «драконівського» розміру штрафів, які застосовуються за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, в тому числі тих, що не видаються покупцю (у порівнянні зі штрафами, які застосовуються за недоплату податку у разі самовиправлення на підставі ст. 50 Податкового кодексу України), доцільно оцінювати застосування таких штрафів у контексті принципу пропорційності втручання, який ЄСПЛ розглядає у справі «Зеленчук та Цицюра проти України».

У п. 101 Рішення ЄСПЛ у справі «Зеленчук та Цицюра проти України» ЄСПЛ зазначив: «Втручання у право власності повинно не лише передбачати за фактами та загалом «законну мету» в «загальному інтересі», але також має існувати обґрунтоване пропорційне співвідношення між вжитими заходами та метою, яку прагнули досягти будь-якими заходами, застосованими державою, в тому числі заходами, спрямованими на здійснення контролю за користуванням майном фізичною особою. Ця вимога відображена у понятті «справедливий баланс», який має бути встановлений між вимогами загального інтересу суспільства та вимогами захисту основоположних прав особи. Завдання досягти цього балансу відображено у структурі ст. 1 Першого протоколу до Конвенції. В кожній справі, що стосується стверджуваного порушення цієї статті, Суд повинен встановити, чи був покладений на відповідну особу непропорційний та надмірний тягар внаслідок втручання держави (див. Рішення у справі «Хуттен-Чапська проти Польщі» [ВП] (Hutten-Czapska v. Poland) [GC], заява №35014/97, п. 167, ЄСПЛ 2006-VIII)».

З огляду на такі висновки ЄСПЛ, вбачається, що під час судового розгляду потрібно окремо оцінювати, наскільки застосування штрафу за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних у таких розмірах (від 10% до 50% суми ПДВ за несвоєчасно зареєстрованою податковою накладною) узгоджується зі справедливим балансом, який має бути дотриманий між вимогами загального інтересу суспільства щодо застосування таких штрафів, хоча такий інтерес взагалі відсутній (зокрема, в частині штрафів

за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, що не видаються покупцю, які фактично є «внутрішніми» документами платника), та вимогами захисту прав особи.

З огляду на розміри таких штрафів, постає питання їх фактичного «кримінального» характеру, оскільки покарання за відповідне порушення є суттєвим. До того ж доцільно враховувати висновки ЄСПЛ щодо застосування інституту вини навіть до штрафів, які не є притягненням до кримінальної відповідальності за національним законодавством. ЄСПЛ напрацював критерії, коли певні дії держави насправді мають на меті кримінальне переслідування, а також що такі дії повинні відповідати принципам, закріпленим у ст. 6 Конвенції про захист прав та основоположних свобод (далі — Конвенція). Відповідні критерії були закріплені в Рішенні ЄСПЛ «Енгель та інші проти Нідерландів» ще у 1976 р.

При цьому податкові штрафи, якщо вони не мають на меті матеріальної компенсації, а мають виключно каральний та стримуючий характер, відповідають кримінальному переслідуванню в розумінні ст. 6 Конвенції. Такого висновку дійшов ЄСПЛ у пп. 48-49 Рішення у справі «J. В. проти Швейцарії» від 03.05.2001 р., у Рішенні у справі «Остерлунд проти Фінляндії» від 10.05.2015 р., у Рішенні у справі «Компанія «Вестберга таксі Актіеболаг» та Вулліч проти Швеції». Такі ознаки присутні у штрафах за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, які не видаються покупцю.

Відповідно, у зв'язку з наявністю характеру притягнення до кримінальної відповідальності в розумінні Конвенції, для застосування таких штрафів обов'язковим є доведення вини платника податків, тобто усвідомлення небезпечного характеру свого діяння та розуміння його суспільно небезпечних наслідків, які відсутні у випадку з несвоєчасною реєстрацією податкових накладних, що не видаються покупцю. Як наслідок, відсутня також вина.

Окремо варто зупинитися на важливості перевірки в податкових спорах щодо застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних дотримання контролюючими органами принципу законності. Для такої категорії спорів цей підхід є дуже важливим з позиції забезпечення принципу законності втручання. Адже у таких справах, як правило, достатньо поширеними є випадки недотримання підстав, порядку проведення перевірок та здійснення грошових нарахувань контролюючими органами.

Зокрема, у пп. 50-51 Рішення у справі «Шокін проти України» ЄСПЛ сформував позицію, що будь-яке втручання у право на мирне володіння майном, гарантоване ст. 1 Першого Протоколу до Конвенції, має відповідати вимозі законності. Відповідно, першочерговою слід вважати оцінку дотримання процедури, порядку та підстав здійснення грошових нарахувань контролюючого органу, а далі з'ясування наявності/відсутності факту порушення з боку платника.

Сподіваємося на поповнення цими міркуваннями із зазначених рішень ЄСПЛ категорії «взірців» для судового правозастосування в податкових спорах, у тому числі щодо штрафів за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних. Водночас значення ЄСПЛ не обмежується виключно обов'язковістю правових позицій ЄСПЛ для українських судів як джерела права для цілей судового правозастосування відповідно до Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини».

ЄСПЛ — четверта інстанція?

Звісно, некоректно говорити про ЄСПЛ як про четверту інстанцію, проте такий засіб захисту є доцільним, принаймні якщо говорити про окремі податкові спори за наявності обґрунтованих на те підстав для звернення, тобто порушення Конвенції. Такі підстави простежуються одразу в низці податкових спорів, у тому числі щодо застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, з огляду на очевидні порушення засадничих принципів, гарантованих на рівні Конвенції.

Також простежується наявність підстав для звернення до ЄСПЛ у «масовій» категорії податкових спорів щодо безтоварних правочинів, принаймні в тій частині, де поява такого спору була пов'язана з наявністю вироків стосовно директорів контрагентів-постачальників за ст. 205 Кримінального кодексу України («Фіктивне підприємництво»). Зокрема, нещодавно ст. 205 Кримінального кодексу України була декриміналізована з міркувань хибної практики врахування вироків за відповідною статтею в податкових спорах інших платників податків, серед іншого, в частині використання неналежащих доказів (як вбачається із тексту пояснювальної записки до відповідного законопроекту на стадії прийняття Закону №101-IX від 18.09.2019 р.). Такі обставини свідчать про недотримання гарантій щодо справедливого судового розгляду, передбачених у ст. 6 Конвенції.

Адвокатура: нове дихання?

Окрім вказаних категорій спорів, наявність таких підстав вбачається у спорах про повернення переplat з місцевих податків у зоні АТО, з огляду на встановлені Конституційним Судом України (у Рішенні від 05.05.2019 р. №3-р (І)/2019) порушення принципу правової визначеності та пропорційності. Фактично, це свідчить про наявність підстав для звернення до ЄСПЛ за ст. 1 Першого Протоколу до Конвенції, оскільки відповідно принципів законності та пропорційності, втручання у право мирного володіння майном не витримано.

Отже, виходячи з таких загальних міркувань, у деяких податкових спорах є обставини, які свідчать про наявність підстав для звернення до ЄСПЛ. Відповідно, якщо такий засіб захисту як звернення до ЄСПЛ доступний (зокрема, у справі використані всі національні ефективні засоби захисту та не закінчився 6-місячний строк з дня останнього рішення у справі), використання такого засобу захисту як звернення до ЄСПЛ є цілком доцільним. Звісно, з огляду на час очікування Рішення ЄСПЛ, такий спосіб навряд забезпечить оперативне відновлення порушеного права платника податків у справі, де була подана заява, однак може зіграти свою роль у процесі вирішення аналогічних справ такого платника податків.

Консультації від ЄСПЛ

Інший достатньо новий механізм, запроваджений за Протоколом №16 до Конвенції, який набрав чинності 01.08.2018 р., щодо можливості отримання національними судами у ЄСПЛ консультацій, потенційно також може бути ефективним засобом забезпечення дотримання Конвенції, в тому числі у податкових спорах.

За відповідним Протоколом передбачається, що вищі судові установи зможуть звертатися до ЄСПЛ щодо надання консультативних висновків з принципових питань, які стосуються тлумачення або застосування прав і свобод, визначених Конвенцією або протоколами до неї, що наявні у справах, які перебувають у провадженні таких судів. Вищий суд, який матиме право звертатися, визнається державою.

Очікуємо, що таким судом буде визнаний Верховний Суд, який після забезпечення відповідними повноваженнями за законом зможе скористатися таким механізмом для вирішення нагальних питань щодо застосування Конвенції в податкових спорах, у тому числі актуальних наразі спорах щодо застосування штрафів за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних.

Висновок

Отже, взаємодія з ЄСПЛ шляхом застосування правових позицій у процесі судового розгляду, а також шляхом звернень до ЄСПЛ може розглядатися як доцільний та ефективний засіб захисту в податкових спорах.

На сайті ВРУ зареєстрований новий законопроект про внесення змін до Закону України «Про адвокатуру та адвокат-

ську діяльність» №2303. Ініціаторами виступили народні депутати **Сергій Вельможний** та **Олександр Сухов**.



Дмитро ОСТАПЕНКО,
адвокат, радник
АО «Кролевецький та Партнери»



Krolevetskyi & Partners

Законопроект №2303 навряд чи можна назвати революційним для української адвокатури. Його мета — «підлатати» нинішній профільний закон, окремі положення якого давно потрібно було привести у відповідність до чинного законодавства нашої держави.

Зокрема, заміна поняття «правова допомога» на «професійна правнича допомога» нарешті узгодить текст адвокатського закону з нормами Конституції та процесуальних кодексів, що були оновлені два роки тому. Вживання поняття «перший освітній рівень (бакалавр)» у контексті кваліфікаційних вимог до помічників адвокатів усуває невідповідність чинної редакції ст. 16 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» положенням ст. 5 Закону України «Про вищу освіту».

Однак по-справжньому корисними для адвокатів стануть законодавчі зміни, які дозволятимуть індивідуально практикуючим колегам самостійно обирати систему обліку, звітності, оподаткування результатів професійної діяльності. Теоретично, такі зміни (у разі їх прийняття) дозволять адвокатам отримувати статус платників єдиного податку без ризику виникнення

суперечок з податковими органами. Проте видається, що ця новела буде нежиттєздатною без внесення спеціальних змін до Податкового кодексу України, які надали б адвокатам можливість ставати «спроценцями».

Також варто позитивно відзначити спробу врегулювання статусу Єдиного реєстру адвокатів України (ЄРАУ) шляхом включення його до системи електронних публічних реєстрів. Річ у тім, що наразі ЄРАУ фактично перебуває під контролем приватних суб'єктів, виключно від волі яких залежить не лише його функціонування, але й внесення до нього будь-яких відомостей.

Це призводить до зловживань у вигляді невиконання судових рішень, якими НААУ зобов'язують внести певні зміни до реєстру (наприклад, виключити з нього відомості щодо припинення права Андрія Вишневецького на здійснення адвокатської діяльності). Нагадаю, що відповідне рішення суд ухвалив ще в березні минулого року, але свідоцтво пана Вишневецького, за даними ЄРАУ, все ще залишається анульованим.

Очікується, що включення ЄРАУ до системи електронних публічних реєстрів зможе усунути подібні проблеми, оскільки

ключі доступу до адвокатського реєстру в такому випадку мають бути передані представникам держави. Окрім того, не можна обійти увагою пропозиції зробити більш цивілізованою процедуру притягнення адвокатів до дисциплінарної відповідальності, яка наразі містить чимало можливостей для здійснення цілеспрямованого тиску на будь-кого з колег.

Дуже позитивною можна назвати запропоновану можливість зупиняти дію рішення дисциплінарних органів його оскарженням. Здавалося б, цілком логічна норма, але вона чомусь досі не знайшла свого відображення у тексті Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». Також схвально можна оцінити спробу закріплення принципу, що підставою для дисциплінарної відповідальності адвоката є вчинення ним дисциплінарного проступку саме під час здійснення адвокатської діяльності, а не будь-коли. Ця пропозиція набуває особливого значення у контексті непоодиноких спроб притягнути до відповідальності колег, які дозволили собі публічну критику, незручну для органів адвокатського самоврядування.

Підсумовуючи, варто зазначити, що прийняття Парламентом законопроекту №2303 певною мірою може спростити життя адвокатам, при цьому не створюючи додаткових ризиків для професії. Водночас подібні зміни навряд чи зможуть вивести вітчизняну адвокатуру на якісно новий рівень, оскільки вони не стосуються реформування органів адвокатського самоврядування та зміни підходів до його здійснення. На мою думку, це одна з найголовніших проблем сьогодення в цьому професійному середовищі.

