

ПРАКТИКА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ

Комюніке Секретаря Європейського суду з прав людини стосовно рішення у справі «Щокін проти України» («*Shchokin v. Ukraine*»)

Реферативний переклад*

Ключовий висновок: неоднакове та неоднозначне тлумачення норм права суперечить встановленим Конвенцією вимогам «якості закону», що у розгляданій справі призвело до втручання органів державної влади у здійснення майнових прав.

У рішенні, ухваленому 14 жовтня 2010 року у справі «Щокін проти України», Європейський суд з прав людини (далі — Суд) постановив, що:

— мало місце порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі — Конвенція) (захист права власності).

Відповідно до ст. 41 Конвенції Суд призначив сплатити заявнику 1200 євро як компенсацію моральної шкоди та 1500 євро на відшкодування судових витрат.

Обставини справи

Заявник, Юрій Щокін, громадянин України, народився 1971 року, проживає у м. Харкові.

У березні 2002 року п. Щокін подав декларацію про доходи фізичної особи за 2001 рік у податкову інспекцію Олександрійського району м. Харкова (далі — Податкова інспекція). Заявник задекларував доходи з двох джерел. Податок з доходів, отриманих від основного виду господарської діяльності, було

обчислено на підставі прогресивної податкової ставки відповідно до ч. 1 ст. 7 Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року «Про прибутковий податок з громадян» (далі — Декрет про прибутковий податок). А податок з доходів, отриманих з інших, не пов'язаних з основним видом господарської діяльності заявника, джерел, було обчислено на підставі фіксованої ставки податку (у розмірі 20 %), відповідно до ч. 3 ст. 7 Декрету про прибутковий податок.

9 квітня 2002 року на підставі поданої п. Щокіним декларації Податкова інспекція збільшила розмір належного податку на 1974 грн 61 коп. у зв'язку із застосуванням прогресивної податкової ставки до усієї суми доходів заявника з посиланням на Інструкцію про податок з доходів громадян, затверджену наказом Міністерства фінансів України та Головної Державної податкової інспекції України № 12 від 21 квітня 1993 року (далі — Інструкція).

27 травня 2002 року п. Щокін звернувся до Олександрійського районного суду м. Харкова (далі — Районний суд) з позовом про визнання рішення Податкової інспекції від 9 квітня 2002 року незаконним. Позов він обґрунтовував тим, що Інструкція, на підставі якої перераховано і збільшено його податкове зобов'язання, є підзаконним нормативно-правовим актом, а відповідно до ст. 67 Конституції України підзаконні нормативно-правові акти не можуть змінювати встановлені законом податкові ставки, зокрема встановлені ч. 3 ст. 7 Декрету про прибутковий податок, який має юридичну силу закону.

* Реферативний переклад з англійської мови та опрацювання документів здійснено у Львівській лабораторії прав людини і громадянина НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрН України П. М. Рабіновичем, О. О. Шарван і Т. Т. Полянським.

4 липня 2002 року Районний суд задоволів позов п. Щокіна, зазначаючи при цьому, що громадяни зобов'язані сплачувати податки виключно на підставі та в порядку, передбачених законами, а не підзаконними нормативно-правовими актами. На це рішення Податковою інспекцією було подано апеляцію.

18 грудня 2002 року Харківський обласний апеляційний суд (далі — Апеляційний суд) скасував рішення Районного суду від 4 липня 2002 року, зазначаючи, що Інструкція була прийнята у встановленому порядку і поширюється на відповідні положення Декрету про прибутковий податок. Отже, застосовуючи у даній справі положення Інструкції, Податкова інспекція діяла відповідно до закону.

16 квітня 2003 року заявник подав до Податкової інспекції декларацію про доходи за 2002 рік. Податок з доходів, отриманих з джерел, не пов'язаних із основним видом господарської діяльності заявника, було обчислено на підставі фіксованої ставки податку (у розмірі 20 %), відповідно до ч. 3 ст. 7 Декрету про прибутковий податок.

22 квітня 2003 року на підставі поданої п. Щокіним декларації Податкова інспекція перерахувала належний з доходів заявника податок, зобов'язавши його сплатити недоотриману суму податку у розмірі 3378 грн 05 коп., що було наслідком застосування прогресивної податкової ставки до усієї суми задекларованих доходів відповідно до Інструкції.

23 липня 2003 року заявник звернувся до Районного суду із позовом про визнання рішення Податкової інспекції від 22 квітня 2003 року недійсним. У позовній заяві п. Щокін посилався на ст. 67 Конституції України, зокрема зазначаючи, що Інструкція, котра є підзаконним нормативно-правовим актом, не має вищої за закон юридичної сили, а Декрет про прибутковий податок за юридичною силою прирівнюється до закону.

20 квітня 2005 року Районний суд відмовив у задоволенні позову заявника, зазначаючи, що податок з доходів п. Щокіна за 2002 рік було обчислено на підставі Інструкції та Декрету Президента № 519/94 «Про збільшення

неоподаткованого мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян» від 13 вересня 1994 року (далі — Декрет Президента).

18 травня 2005 року заявник подав апеляцію, посилаючись на те, що податок з доходів, отриманих від неосновної господарської діяльності, повинен обчислюватися на підставі ч. 3 ст. 7 Декрету про прибутковий податок.

30 червня 2005 року Апеляційний суд залишив у силі рішення Районного суду від 20 квітня 2005 року, зазначивши, що податок з доходів п. Щокіна було обчислено на підставі Декрету Президента. 25 липня 2005 року заявник подав касаційну скаргу на це рішення.

19 квітня 2006 року Вищий адміністративний суд залишив в силі рішення Апеляційного суду від 2 квітня 2005 року, зазначивши, що Декрет про прибутковий податок передбачає лише одну шкалу обчислення податку за прогресивною ставкою, яка повинна поширюватися на усі доходи заявника. Тому переобчислення податку, яке мало місце у справі заявника, було законним. Про спеціальну податкову ставку, передбачену ч. 3 ст. 7 Декрету, у рішенні Вищого адміністративного суду не згадувалося.

У березні 2004 року п. Щокін подав до Податкової інспекції декларацію про доходи за 2003 рік. Податок з доходів, отриманих з джерел, не пов'язаних з основним видом господарської діяльності заявника, було обчислено на підставі фіксованої ставки податку (у розмірі 20 %), відповідно до ч. 3 ст. 7 Декрету про прибутковий податок.

На підставі поданої п. Щокіним декларації Податкова інспекція переобчислила належний з доходів заявника податок, зобов'язавши його сплатити недоотриману суму податку у розмірі 642 грн 20 коп., що було наслідком застосування прогресивної податкової ставки до усієї суми задекларованих доходів відповідно до Інструкції.

10 серпня 2004 року заявник звернувся до Районного суду з позовом про визнання рішення Податкової інспекції від 22 квітня 2003 року незаконним. Свої вимоги заявник обґрунтував тим, що по-

ложення Декрету про прибутковий податок не поширюються на доходи, отримані за межами основного виду господарської діяльності платника податку. Окрім цього, п. Щокін зазначав, що відповідно до ст. 67 Конституції України Інструкція як підзаконний нормативно-правовий акт не може змінювати порядок обчислення податків та розмір податкової ставки.

21 липня 2005 року Районний суд відмовив у задоволенні позову заявника, зазначивши, що розмір податку з доходів п. Щокіна було обчислено на підставі Інструкції та Декрету Президента. 17 серпня 2005 року заявник подав апеляційну скаргу на це рішення.

25 жовтня 2005 року Апеляційний суд залишив у силі рішення Районного суду від 21 липня 2005 року, зазначивши, що переобчислення належного у цій справі податку здійснено на підставі Декрету Президента та Декрету про прибутковий податок. Але при цьому Апеляційний суд не пояснив причин не застосування спеціальної податкової ставки, передбаченої ч. 3 ст. 7 Декрету про прибутковий податок. Заявник подав касаційну скаргу на це рішення.

9 березня 2006 року Вищий адміністративний суд залишив у силі рішення Районного суду від 21 липня 2005 року, стверджуючи, що переобчислення податку було здійснено згідно із законом.

Посилаючись на ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, п. Щокін оскаржував порушення своїх майнових прав, заявляючи, що під час переобчислення податку з його доходів податкові органи діяли всупереч закону.

Зміст рішення Суду

Заявник наполягав на тому, що податкові органи незаконно збільшили розмір податку з його доходів через ігнорування положення ч. 3 ст. 7 Декрету про прибутковий податок. Зазначена норма встановлює спеціальну податкову ставку у розмірі 20 % від доходів, отриманих з джерел, не пов'язаних із основним видом господарської діяльності платника податку. Більше того, у своїй діяльності податкові органи керувались Інструкцією, котра відповідно до ст. 67

Конституції України від 28 червня 1996 року не може змінювати податкові ставки та порядок стягнення податків. Пан Щокін зазначав, що збільшення розміру належного з його прибутків податку створило для нього додаткові фінансові труднощі, які не є виправданими в сенсі ст. 1 Першого протоколу до Конвенції.

Безсумнівним є той факт, що згадуване збільшення податкового зобов'язання заявника є втручанням у здійснення його майнових прав у розумінні ст. 1 Першого протоколу до Конвенції. У розглядуваній справі завданням Суду було з'ясувати, чи оспорюване втручання державних органів у майнові права заявника було виправданим у світлі ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, тобто таким, що було вчинене на підставі закону та у межах повноважень відповідного органу.

Відповідно до ч. 1 ст. 1 Першого протоколу особа може бути позбавлена своєї власності лише в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом. Більше того, принцип верховенства права, один із фундаментальних принципів демократичного суспільства, пронизує усі статті Конвенції. Суд нагадав, що відповідно до цього принципу обмеження одного з основних прав особи в інтересах суспільства буде виправданим лише за умови, що таке обмеження встановлено на підставі закону і без зловживань чи свавілля.

Визначаючи поняття «закон», про яке йдеться у ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, Суд нагадає, що у розумінні Конвенції законом є національний нормативно-правовий акт, доступний для зацікавлених осіб, зрозумілий і однозначний, передбачуваний у правозастосуванні.

Суд визнає, що тлумачення та застосування національного законодавства є прерогативою національних органів. Проте завданням Суду є з'ясувати, чи спосіб тлумачення та застосування національного законодавства в аналізованій справі відповідав принципам Конвенції та враховував практику Суду.

Суд зазначає, що Декрет про прибутковий податок, який мав юридичну силу

закону, встановлював фіксовану ставку податку від доходів, отриманих за межами основного виду господарської діяльності платника у розмірі 20 %. Незважаючи на це, податкові органи та суди проігнорували вказане положення і застосували прогресивну податкову ставку, що спричинило збільшення розміру податкового зобов'язання заявника. У своїй діяльності вони керувалися Інструкцією Головної державної податкової інспекції, а також Декретом про прибутковий податок та Декретом Президента.

У Суду немає раціонального пояснення того, чому, застосовуючи Декрет про прибутковий податок як підставу збільшення розміру податкового зобов'язання п. Щокіна, національні суди залишили поза увагою ч. 3 ст. 7 цього нормативно-правового акта. Незважаючи на те, що це питання піднімалося заявником на кожному з етапів розгляду його справи національними судами, жоден із судів не висловив свою позицію з цього питання. Посилання національних судів на Інструкцію теж не вирішує проблеми, оскільки відповідно до ст. 23 Декрету про прибутковий податок Інструкція (котра покликана регулювати порядок застосування положень Декрету) не може встановлювати правила, що суперечать положенням цього нормативно-правового акта.

Суд зазначив, що національні суди також керувались Декретом Президента, котрий запровадив нову схему прогресивного оподаткування, котра поширювалася на усі доходи громадян. При цьому жодну із частин ст. 7 Декрету про прибутковий податок не було скасовано. Виникає питання: як співвідносяться між собою зазначені нормативно-правові акти? З цього приводу Суд зазначив, що Декрет про прибутковий податок мав юридичну силу закону і передбачав спеціальні правила оподаткування окремих видів доходів громадян. Цікавим є те, що, незважаючи на податкові ставки, встановлені Декретом Президента, податкові органи продовжували застосовувати, зокрема, спеціальну норму, передбачену ч. 2 ст. 7 Декрету про прибутковий податок. За

таких обставин незрозуміло, чому Декрет Президента повинен вважатися актом, який є пріоритетним у порівнянні з ч. 3 ст. 7 Декрету про прибутковий податок.

Навіть погоджуючись з тим, що спосіб інтерпретації закону національними органами був обґрунтованим, Суд не задоволений загальним станом чинного на той час національного законодавства, котре регулювало питання, що становлять предмет спору. Він зазначив, що відповідні нормативно-правові акти суперечили один одному, внаслідок чого національні органи на власний розсуд керувалися суперечливими підходами у визначенні співвідношення між цими актами. Суд вважає, що неясність та нечіткість національного законодавства мали наслідком неоднакове тлумачення правових норм, котрі регулюють податкові відносини. Відтак, на думку Суду, національне законодавство не відповідає вимогам «ясності закону» в розумінні Конвенції і не забезпечує належної охорони майнових прав заявника від свавільного втручання органів державної влади.

З огляду на вищенаведене Суд не може залишити поза увагою вимоги п. 4.4.1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетними та державними цільовими фондами», відповідно до якого, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення як на користь платника податків, так і контролюючого органу, тоді рішення приймається саме на користь платника податків. Однак у розглядуваній справі органи влади віддали перевагу трактуванню не на користь платника податків, що спричинило збільшення розміру податку з доходів п. Щокіна.

У зв'язку з вищенаведеним Суд вважає, що було порушено ст. 1 Першого протоколу до Конвенції.