

ПРИНЦИП НЕДИСКРИМИНАЦИИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ И НАЛОГОВАЯ ЛЬГОТА КАК ПРОЯВЛЕНИЕ ПОЗИТИВНОЙ ДИСКРИМИНАЦИИ

THE PRINCIPLE OF NON-DISCRIMINATION IN TAX LAW AND TAX RELIEF AS A MANIFESTATION OF POSITIVE DISCRIMINATION

Форсюк В.Л.,

*соискатель кафедры финансового права
юридического факультета*

Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Статья посвящена исследованию содержания принципа запрета дискриминации, позитивной дискриминации, а также налоговой льготы как одного из проявлений позитивной дискриминации. Автор анализирует актуальную судебную практику Европейского суда по правам человека, научные труды, действующее законодательство. Также автор предлагает способы усовершенствования налогового законодательства Украины.

Ключевые слова: запрет дискриминации, позитивная дискриминация, налоговая льгота, принципы налогового права.

Стаття присвячена дослідженню сутності принципу заборони дискримінації, позитивної дискримінації, а також податкової пільги як одного із проявів позитивної дискримінації. Автор аналізує актуальну судову практику Європейського суду з прав людини, наукові праці, чинне законодавство. Також автор пропонує способи вдосконалення податкового законодавства України.

Ключові слова: заборона дискримінації, позитивна дискримінація, податкова пільга, принципи податкового права.

The article outlines the study of the content of the principle of non-discrimination, positive discrimination, and tax relief as one of the manifestations of positive discrimination. The author analyzes the current judicial practice of the European Court of Human Rights, treatises, current legislation. The author also offers ways to improve the Ukrainian tax legislation.

Key words: non-discrimination, positive discrimination, tax relief, principles of tax law.

Постановка проблемы. Все принципы налогового права представляют собой единую систему и неразрывно связаны между собой. Так, модель субстантивного (фактического) равенства реализуется с помощью двух основных принципов: дифференциации правового регулирования и позитивной дискриминации. Кроме того, для реализации принципа равенства особое значение имеет принцип недискриминации, который означает запрет необоснованного неодинакового отношения по определенному признаку к лицам при одинаковых обстоятельствах или же наоборот – одинакового отношения при отличных обстоятельствах. Названные категории достаточно исследованы юридической наукой, однако остается проблема использования научных достижений на практике, в частности при законотворческой деятельности, применения органами государственной власти при осуществлении своих полномочий и судами в процессе судопроизводства, что обуславливает значительный научный интерес.

Исследованием указанной проблематики занимались А. Вашанов, С. Погребняк, С. Равлинко. Кроме того, дискриминация налогоплательщиков по одному из признаков часто является предметом рассмотрения в национальных и международных судебных инстанциях.

Целью этой статьи является исследование сущности принципа недискриминации в налоговом праве, позитивной дискриминации и налоговой льготы как одного из проявлений позитивной дискриминации в налоговом праве.

Изложение основного материала. Соблюдение принципа недискриминации является важным в рамках обеспечения требований и стандартов Конвенции о защите прав человека и основных свобод, статья 14 которой запрещает дискриминацию по любому признаку в процессе пользования признанными в ней правами и свободами [1]. Эта статья также определяет, что дискриминация имеет место, если объективно имеются три элемента: выявлены факты, которые свидетельствуют о предвзятости (наличие различного отношения и подходов); разный подход разумно не оправдан; отсутствует надлежащая пропорциональность между использованными средствами и целью. При этом Протокол № 12 к Конвенции устанавливает общий запрет дискриминации по любому признаку.

Рассматривая дела о дискриминации, Европейский суд по правам человека использует принцип пропорциональности и объективности, исследуя элементы которые заключаются в следующем: 1) должны быть установлены факты, свидетельствующие о разном отношении; 2) разница в отношении не оправдана легитимной целью, то есть отсутствует объективное обоснование целей и результатов соответствующего мероприятия; 3) отсутствует разумная соизмеримость между средствами, которые используются, и достигаемой целью [2].

Как отметил ЕСПЧ в решении «D. Н. и другие против Чешской Республики», дискриминацией является неодинаковое отношение, которое не основывается на каких-либо объективных и разумных причинах, к лицам при примерно одинаковых обстоятельствах. Однако Суд отметил, что статья 14 не запрещает Члену Конвенции обращаться с различными группами лиц по-разному для того, чтобы исправить «фактическое» неравенство между ними. Более того, при определенных обстоятельствах отсутствие попыток исправить неравенство путем различного обращения само по себе может привести к нарушению статьи 14 [3].

Michael S. Knoll и Ruth Mason раскрывают суть явления налоговой дискриминации следующим образом: «Государства могут быть обвинены в «налоговой дискриминации», когда они по-разному облагают налогом иностранцев и местных, где под «местными» подразумеваются граждане, физические лица – резиденты и компании-резиденты. Налоговый недискриминационный принцип обманчиво прост: налог любит сходство» [4].

В соответствии с Законом Украины «О принципах предотвращения и противодействия дискриминации в Украине» от 06.09.2012 № 5207-VI (далее – Закон № 5207-VI) дискриминация рассматривается как ситуация, при которой лицо и/или группа лиц по их признакам расы, цвета кожи, политических, религиозных и других убеждений, пола, возраста, инвалидности, этнического и социального происхождения, гражданства, семейного и имущественного положения, места жительства, языковым или другим признакам, которые были, есть и могут быть действительными или допускаемыми (далее –

определенные признаки), испытывают ограничения в признании, реализации или пользовании правами и свободами в любой форме, установленной этим Законом, кроме случаев, когда такое ограничение имеет правомерную, объективно обоснованную цель, способы достижения которой являются надлежащими и необходимыми.

Указанный выше Закон № 5207-VI в качестве форм дискриминации различает прямую дискриминацию как ситуацию, при которой с лицом и/или группой лиц по их определенным признакам ведут себя менее благожелательно, чем с другим лицом и/или группой лиц в аналогичной ситуации, кроме случаев, когда такое поведение имеет правомерную, объективно обоснованную цель, способы достижения которой являются надлежащими и необходимыми (п. 6 ст. 1 Закона); и косвенную дискриминацию как ситуацию, при которой в результате реализации или применения формально нейтральных правовых норм, критериев оценки, правил, требований или практики для лица и/или группы лиц по их определенным признакам возникают менее благоприятные условия или положение по сравнению с другими лицами и/или группами лиц, кроме случаев, когда их реализация или применение имеет правомерную, объективно обоснованную цель, способы достижения которой являются надлежащими и необходимыми (п. 3 ст. 1 Закона).

Как отмечает З.П. Равлинко, дискриминация – это нормативное нарушение, и «хотя от нее страдает отдельный человек, причиной этого страдания является не его партикулярность, а свойство, которым обладает не только он, а еще определенное неперсонифицированное количество людей –носителей того же признака» [5].

По мнению исследователя, формула прямой дискриминации является комбинацией трех составляющих: а) неблагоприятного поведения, б) образца для сравнения и в) причины в форме наличия у лица определенного защищенного признака. В то же время формула косвенной дискриминации является конфигурацией таких составляющих, как: а) наличие нейтрального правила, критерия или практики; б) значительно большее влияние на группу лиц, которые имеют «защищенный признак»; в) образец для сравнения (другие лица в аналогичной ситуации) [6].

Как считает А.В. Вашанов, дискриминация может быть легальной и фактической. Легальная дискриминация непосредственно предусмотрена в законодательстве конкретной страны, фактическая дискриминация не предусмотрена в законодательстве, но на самом деле существует. Легальная дискриминация изначально ставит определенную группу лиц в неравное положение по сравнению с другими лицами, чем нарушает равенство возможностей, фактическая дискриминация нарушает принцип равенства обращения, что также приводит к нарушению равенства возможностей [7].

С. Равлинко отмечает, что основными формами дискриминации являются позитивная и отрицательная дискриминации. Негативная дискриминация имеет место при необоснованном, произвольном отношении к лицу (группе лиц), которое в итоге приводит к ущемлению прав последних. Такая форма дискриминации является первоначальной, и о позитивной дискриминации как о различии в результате обоснованного неравенства в общественной жизни для обеспечения фактического равенства начали говорить не так давно. Некоторые ученые до сих пор спорят о корректности употребления словосочетания «позитивная дискриминация» со ссылкой на то, что дискриминация может быть только отрицательной, и вместо этого предлагают позаимствовать у американских коллег термин “affirmative action”, что в переводе означает «утвердительные действия» [8].

Уже упомянутый Закон № 5207-VI не содержит понятия «позитивная дискриминация», а в пункте 5 части 1 статьи 1 содержится определение украинского анало-

га “affirmative action”. Так, Закон № 5207-VI определяет позитивные действия как специальные временные меры, которые имеют правомерную, объективно обоснованную цель, направленную на устранение юридического или фактического неравенства в возможностях для лица и/или группы лиц реализовывать на равных основаниях права и свободы, предоставленные им Конституцией и законами Украины и которые в соответствии с частью 3 статьи 6 этого Закона не считаются дискриминацией.

Однако С. Равлинко не соглашается с вышеуказанным и предлагает разграничивать понятия дискриминация в узком и широком смысле. Дискриминация в широком смысле – это различия лиц по определенному признаку, в результате чего этим лицам обеспечивается разный доступ к правовым благам. Доступ к благу здесь может быть либо ограничен – тогда речь идет об ущемлении права, или расширен – тогда речь пойдет о привилегии. Дискриминация в узком смысле означает неблагоприятное отношение к лицу в результате нарушения принципа равенства, причиной чего является определенный признак, которым это лицо обладает [9].

Проявлением дискриминации считается налоговая льгота. Современное понимание налоговой льготы должно исходить из того, что это не исключение из правила всеобщности и равенства налогообложения, а необходимая мера для обеспечения дифференцированного равенства, как обеспечение одинакового правового регулирования применительно к субъектам, находящимся одновременно в равном состоянии и при равных условиях.

Интересным примером, иллюстрирующим взаимосвязь принципа запрета дискриминации и налоговой льготы, является рассмотренное ЕСПЧ дело «Van Raalte v. The Netherlands», где было указано о недопустимости дискриминации по гендерному признаку при установлении определенных налогов и предоставлении налоговых льгот.

По обстоятельствам дела заявитель, гражданин Ван Раальте, родился в 1924 году, проживает в г. Амстердам. Женат не был, детей нет. 30 сентября 1987 налоговая администрация приняла решение об уплате заявителем с 1985 года налогов, которые устанавливались различными обязательными программами социального обеспечения, в том числе и теми, что установлены Генеральным Актом о содержании ребенка. Заявитель подал возражения к инспектору. Доказывал, что поскольку Генеральный Акт освободил незамужних женщин старше 45 лет от обязанности платить налоги согласно установленной схеме, но не освободил от этого холостых мужчин того же возраста, то такое налогообложение является дискриминационным. Инспектор отклонил возражения 25 ноября 1987.

Апелляционный суд постановил, что разница в отношении к женщинам и к мужчинам вызвана не половыми признаками, а биологическими особенностями и различиями, связанными с репродуктивной функцией. Верховный Суд 11 декабря 1991 также отклонил апелляцию.

Проанализировав обстоятельства данного дела и принципы ст. 14 Конвенции, Суд рассмотрел вопрос о том, имело ли место в данном случае разное отношение к лицам в одинаковых ситуациях. На этот вопрос Суд дал утвердительный ответ, одновременно признавая, что установленная разница основывалась на признаках пола. Прибегая к такой дифференциации в национальном законодательстве, правительство стремилось почтить чувства женщин определенного возраста, которые не имели и, вероятно, никогда не будут иметь детей.

Признавая, что государство действовало в пределах национальной юрисдикции, вводя ограничения относительно обязанности платить взносы в программы социального обеспечения, Суд отметил, что такие исключения должны касаться и мужчин, и женщин, если только не было достаточных оснований, чтобы обосновать такую дифференциацию.

По данному делу существования таких аргументов не было доказано в суде. Ведь женщина в возрасте 45 лет может родить ребенка, а мужчина 45 лет или младше может быть не способен к оплодотворению. Более того, незамужняя бездетная женщина в возрасте 45 лет или старше, которая может пользоваться льготами в соответствии с упомянутым актом, могла бы вступить в брак с мужчиной, который уже имеет детей от предыдущего брака. Учитывая вышеизложенное, «ни одно законно мотивированное стремление защитить чувства бездетных женщин определенного возраста не оправдывают разницы в отношении к лицу по признаку пола» [10].

В любом случае введение налоговых льгот требует от государства значительной взвешенности и осторожности. Поскольку необоснованно расширенная система налоговых льгот по определенному налогу, по сути, нередко не только нивелирует фискальную сущность такого обязательного платежа, но и за счет необходимости повышения ставок налога, из-за необходимости покрытия недополученных объемов платежей посредством льгот возлагает несправедливо обременительный налоговый бремя на плательщиков такого налога. В то же время при введении налоговых льгот каждый раз возникает вопрос, не происходит ли нарушение принципов равенства, недискриминации и налоговой нейтральности.

Что касается украинского законодательства, то в нем тоже все не идеально. Согласно п. 30.1 ст. 30 НК Украины налоговая льгота – это предусмотренное налоговым и таможенным законодательством освобождение налогоплательщика от обязанности по начислению и уплате налога и сбора, уплата им налога и сбора в меньшем размере при наличии оснований, определенных пунктом 30.2 этой статьи. Основаниями для предоставления налоговых льгот являются особенности, характеризующие определенную группу налогоплательщиков, вид их деятельности, объект налогообложения или характер и общественное значение осуществляемых ими расходов (п. 30.2 ст. 30 НК Украины).

Основания для предоставления льготы, установленные в пункте 30.2 ст. 30 НК Украины, могут рассматриваться в виде «защищенного признака», направленного на создание позитивной дискриминации. Установление налоговой льготы – это в определенной степени позитивные обяза-

тельства [11] органов законодательной власти в контексте принятия приемлемых (разумных) и надлежащих мер, обеспечивающих субстантивное равенство и социальную справедливость налогообложения. Концептуальная проблема обеспечения такого равенства на уровне нормативно-правового регулирования заключается в выделении существенных обстоятельств, требующих дифференциации [12].

В качестве таких существенных признаков, по которым должен обеспечиваться одинаковый подход, пп. 4.1.2 п. 4.1. ст. 4 НК Украины выделяет: 1) социальные характеристики налогоплательщика (как социальной, расовой, национальной, религиозной принадлежности); 2) формы собственности юридического лица и 3) связь с государством (гражданство физического лица и место происхождения капитала).

Однако указанный подход не является совершенным. В частности, выделение в качестве критерия сходства только формы собственности юридических лиц – очевидное нарушение требований статьи 13 Конституции Украины, которая устанавливает равенство субъектов права собственности перед законом. Именно поэтому, по нашему мнению, в пп. 4.1.2 п. 4.1. ст. 4 НК Украины признак «форма собственности юридического лица» необходимо заменить на «форму собственности налогоплательщика».

Вывод. Таким образом, как отмечалось, модель субстантивного (фактического) равенства реализуется с помощью двух основных принципов: дифференциации правового регулирования и позитивной дискриминации. Соответственно, именно в силу соблюдения дифференциации правового регулирования установление налоговых льгот является не исключением, а составляющей принципа равенства налогообложения. Налоговая льгота должна пониматься как проявление позитивной дискриминации. Однако, учитывая конфликт между социальной справедливостью и экономической эффективностью налогообложения, установление налоговых льгот должно осуществляться с надлежащей осторожностью, ведь необоснованное предоставление налоговых льгот как проявление позитивной дискриминации может иметь следствием обратную дискриминацию, то есть нарушение прав тех, кто права на такие льготы не имеет, воспитание «нации иждивенцев».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод. *Рада Європи*. 1950. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004.
2. Погребняк С. Роль принципу недискримінації в загальній концепції рівності. *Вісник Академії правових наук України*. 2007. № 3. С. 23–34.
3. Постановление ЕСПЧ Д.Н. и другие против Чехии. *ЕВРОПЕЙСКИЙ СУД ПО ПРАВАМ ЧЕЛОВЕКА*. 2007. URL : <https://roseurosud.org/r/st-1-2/postanovlenie-espch-d-h-i-drugie-protiv-chekhii>.
4. Mason, Ruth and Knoll, Michael S. What Is Tax Discrimination? *The Yale law journal*. 1014 (2012). P.1017, 1014–1116.
5. Равлінко З.П. Заборона дискримінації: загальнотеоретичне дослідження : дис. кан. юрид. наук. спец. : 12.00.01. С. 104.
6. Равлінко З.П. Заборона дискримінації: загальнотеоретичне дослідження : дис. кан. юрид. наук. спец. : 12.00.01. С. 104.
7. Вашанова О.В. О содержании и правовой природе принципа недискриминации личности в международном праве. *Российский юридический журнал* 2003. № 4. 9 с.
8. Равлінко З.П. Заборона дискримінації: загальнотеоретичне дослідження : дис. кан. юрид. наук. спец. : 12.00.01. С. 104.
9. Равлінко З.П. Заборона дискримінації: загальнотеоретичне дослідження : дис. кан. юрид. наук. спец. : 12.00.01. С. 104.
10. Van Raalte v. The Netherlands. *European Court of Human Rights*. 1997. URL : <https://www.equalrightstrust.org/ertdocumentbank/Microsoft%20Word%20-%20Van%20Raalte%20v.%20Netherl.pdf>.
11. Довідник із застосування статті 9. *Європейський суд з прав людини*. 2015. URL : https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_9_UKR.pdf.
12. Погребняк С. Втілення принципу рівності в юридичних актах. *Вісник академії правових наук*. 2006. № 3(46). С. 8–20.