

## ПРАКТИКА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ



### Іван Ліщина

заступник Міністра юстиції України –  
Уповноважений у справах Європейського суду  
з прав людини,  
заслужений юрист України  
(Київ, Україна)  
ivan.lishchina@gmail.com

УДК 341.64(4):347.23

### ВТРУЧАННЯ У ПРАВО ВЛАСНОСТІ ФІСКАЛЬНИМИ ЗАХОДАМИ. ПІДХОДИ ТА ПРАКТИКА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ\*

АНОТАЦІЯ. Право власності, яке закріплене у ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, у разі визнання Європейським судом з прав людини (ЄСПЛ) його порушення призводить до призначення найбільш значних розмірів справедливої компенсації. При цьому порушення цього права в фіскальній сфері призводить до значних виплат із державного бюджету на справедливу сатисфакцію постраждалим заявником, а в майбутньому несе ще небезпечніші фінансові ризики для держави.

Стаття вивчає історичні та теоретичні засади виникнення і розвитку практики ЄСПЛ щодо втручання у право власності фіскальним законодавством і заходами на його реалізацію, випадки встановлення порушення цього права щодо України, а також можливості встановлення нових порушень такої категорії. Робиться висновок про те, що встановлені ЄСПЛ порушення здебільшого пов'язані з еkleктичним застосуванням норм законодавства фіскальними органами. Причому ЄСПЛ встановлював порушення і в тих випадках, коли суди ставали на бік фіскальних органів, і коли підтримували платників податків, але органи продовжували свою практику щодо заявників. Таким чином, найбільш ефективними заходами загального характеру, спрямованими на запобігання порушень цього типу, у майбутньому мають бути підвищення якості податкового законодавства, покращення юридичної грамотності та правосвідомості працівників фіскальних органів і взаємодії між ними та судами. Крім того, група справ, що стосується безпідставної конфіскації незадекларованої при перетині кордону валюти, може потенційно призвести до значних витрат із державного бюджету на виплати справедливої сатисфакції та вимагає термінових змін до ст. 472 Митного кодексу України.

Ключові слова: право власності; фіскальні заходи як втручання у право власності у розумінні ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод.

\* Продовження статті, опублікованої у № 5/2020.

*Незастосування ретроспективного ефекту  
до неконституційних податків*

Ф. Бейкер виділяє в окрему групу справ ті, що стосуються скарг на незастосування до податкових законів, визнаних неконституційними національними судами, ретроспективного ефекту<sup>2</sup>. Заявники по суті скаржаться на те, що держава примушує їх сплачувати неконституційні податки.

Це досить невелика група справ. Їхня незначна кількість пов'язана з тим, що, по-перше, випадки визнання податків неконституційними трапляються досить нечасто, по-друге, сьогодні немає жодного рішення Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), в якому він би визнав порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод<sup>3</sup> у таких справах.

Позицію, яка досі є непохитною, стосовно таких справ висловила Європейська комісія з прав людини (далі – Комісія, до набрання чинності в 1998 р. Протоколом 11 до Конвенції це був фільтраційний орган для ЄСПЛ) у справі *J. R. v. Germany*:

<...> принцип юридичної визначеності, який необхідним чином втілений у праві Конвенції, може звільнити держави від обов'язку переглядати рішення судів, які були прийняті до ухвалення рішення Суду, які оголошуються національне законодавство таким, що суперечить Конвенції <...>. Такі самі міркування можуть застосовуватися, коли Конституційний суд анулює національне законодавство як неконституційне<sup>4</sup>.

На підставі таких міркувань конвенційні органи визнали неприйнятними:

– скаргу заявника, що за його заявою Федеральний конституційний суд визнав оподаткування неконституційним, бо воно порушувало його право на мінімальне існування, але держава все одно примусила його сплатити цей податок, бо конституційний суд надав парламенту строк на зміну законодавства, але до такої зміни податок залишився у силі<sup>5</sup>;

– неможливості зменшити базу оподаткування на суми сплачених аліментів, незважаючи на те, що відповідний закон був визнаний неконституційним як дискримінаційний рішенням Конституційного

<sup>2</sup> P Baker, 'Taxation and the European Convention on Human Rights' (2000) 4 British Tax Review 8.

<sup>3</sup> Протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 20 березня 1952 р. <[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_535#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535#Text)> (дата звернення: 20.04.2020).

<sup>4</sup> *J. R. v. Germany*, № 22651/93, Commission decision of 18 October 1995, Decisions and Reports 83, p. 14.

<sup>5</sup> Ibid.

суду, яке, однак, не встановило строку для законодавця на зміну відповідного законодавства (платежі заявника припадали на період до рішення Конституційного суду)<sup>6</sup>;

– оподаткування компанії за операції з акціями на підставі судового прецеденту, який як сама податкова, так і більшість податкових юристів вважали помилковими, і для повернення ситуації у стан до ухвалення цього прецеденту, парламент прийняв спеціальний закон, який, проте, не мав зворотної дії і не розповсюджувався на відповідну операцію компанії-заявника<sup>7</sup>;

– обов'язку нотаріусів сплачувати обов'язкові соціальні платежі до пенсійного фонду на рівні значно вищому, ніж інші категорії платників, який Конституційний суд скасував як дискримінаційний, але залишив у силі до прийняття змін до законодавства, а вже сплачені платежі до таких мали заліковуватися як майбутні платежі<sup>8</sup>.

#### *Втручання у право власності в процесі стягнення податків і зборів*

Справи за скаргами про порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у процесі стягнення податків становлять найбільшу за кількістю, але й найменш гомогенну групу. Досить умовно ці справи можна розділити на справи щодо:

- а) позбавлення заявників права на ефективний перегляд їхніх скарг;
- б) відповідальності за третіх осіб;
- в) конфіскації майна за фіскальні правопорушення.

#### *Право на ефективний перегляд скарг*

Щодо процесуальних гарантій права власності у податкових спорах, то цікава особливість таких справ полягає у том, що ст. 6 Конвенції, яка передбачає право на справедливий суд, тільки частково застосовується до таких справ. Ця стаття розповсюджується не на всі можливі судові процеси, а тільки на ті, що стосуються “*визначення цивільних прав і обов'язків заявника або будь-якого кримінального обвинувачення проти нього*”. Отже, кримінальні справи, а також справи щодо адміністративних або поліцейських правопорушень, пов'язані зі стягненням податків, підпадають під дію ст. 6 в її кримінальному аспекті. Але, якщо справу не можна вважати кримінальною, то, відповідно до максими, яку ЄСПЛ висловив у справі *Ferrazzini v. Italy* і яку продовжує вважати обов'язковою:

<sup>6</sup> *Mika v. Austria*, № 26560/95, Commission decision of 26 June 1996.

<sup>7</sup> *NAP Holdings UK Ltd v. the United Kingdom*, № 27721/95, Commission decision of 12 April 1996.

<sup>8</sup> *Roshka v. Russia* (dec.), № 63343/00, 6 November 2003.

Суд вважає, що податкові питання все ще формують частину серцевини публічно-владних прерогатив, причому публічна природа взаємовідносин між платниками податків та суспільством залишається домінантною <...>. Він вважає, що податкові спори виходять за межі цивільних прав та обов'язків, незважаючи на матеріальні наслідки, які вони з необхідністю створюють для платника податків<sup>9</sup>.

ЄСПЛ неодноразово підкреслював, що

хоча другий абзац [ст. 1 Першого протоколу до Конвенції] прямо на передбачає процедурних вимог, він тлумачився таким чином, щоб вимагати, аби особи, яких зачіпає захід, який втручається у їхнє майно, мали можливість скористатися розумною можливістю представити свою позицію перед відповідальним органом для того, щоб оскаржити такі заходи. При визначенні, чи є ця умова виконаною, Суд повинен всебічно розглянути застосовні процедури<sup>10</sup>.

На практиці цей тест “розумної можливості представити свою позицію” значно нижчий, аніж той, який застосовується при розгляді скарг щодо ст. 6 Конвенції. У більшості справ, що стосуються стягнення податків, ЄСПЛ обмежується короткою констатацією: ‘Ба більше, [ЄСПЛ] зазначає, що заявник мав повну можливість захищати свої інтереси та представити всі необхідні докази та аргументи’<sup>11</sup>. Або іноді навіть так: заявник мав право оскаржити захід і його скарги були ‘адекватно розглянуті трибуналом, відповідно до процедури, яка відповідає вимогам, які висуває стаття 6 Конвенції’<sup>12</sup> (причому абсолютно незрозуміло, яким чином ЄСПЛ дійшов цього висновку, якщо скарга за ст. 6 Конвенції була визнана неприйнятною Комісією і він не розглядав у справі питань відповідності процесу вимогам ст. 6).

Порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції за податковими справами в частині невиконання процесуальних вимог ЄСПЛ встановлював тільки у виключних справах, в яких позбавлення особи правосуддя було очевидним. Наприклад, в описаній вище справі *Hentrich*, яка стосувалася повноваження французької податкової служби на власний розсуд переводити на себе права покупця із будь-якого правочину купівлі-продажу нерухомості, ЄСПЛ зазначив, що національні суди при розгляді відповідних скарг постраждалих сторін таких правочинів не вимагали від податкового органу наводити будь-які пояснення для застосу-

<sup>9</sup> *Ferrazzini v. Italy* [GC], № 44759/98, ECHR 2001-VII.

<sup>10</sup> *Microintellect OOD v. Bulgaria*, № 34129/03, § 44, 4 March 2014.

<sup>11</sup> *Masa Invest Group v. Ukraine* (dec.), № 3540/03, 11 October 2005.

<sup>12</sup> *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, judgment of 23 February 1995, Series A № 306B, p. 48, § 73.

вання цього повноваження. Він дійшов висновку, що заявниця у справі була позбавлена можливості ефективно оскаржити застосований до неї захід<sup>13</sup>.

Іншим прикладом є справа *Microintellect OOD v. Bulgaria*, в якій заявник здавав в оренду помешкання та продавав алкоголь двом закладам, які, зі свого боку, продавали його в роздріб, не маючи відповідних ліцензій. Під час перевірки цих закладів податкові органи знайшли в їхніх помешканнях і конфіскували алкогольні напої. Компанія-заявник стверджувала, що саме вона є власником цих напоїв, але вона не була допущена як сторона у відповідні судові процеси, в яких суди розглядали обґрунтованість накладення стягнень на заклади. ЄСПЛ дійшов висновку про порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції на тій підставі, що компанія-заявник не могла оскаржити захід, який втручався в її права, передбачені цією статтею, та не мала гарантій проти зловживань із боку держави.

Таким чином, ЄСПЛ встановлюватиме порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у частині наявності процесуальних запобіжників тільки у виключних випадках, коли заявник був повністю позбавлений доступу до суду. Інший аспект процесуальних порушень – систематичне зневажання фіскальними органами судовими рішеннями – розкритий ЄСПЛ тільки у справах стосовно України, які розглянуті у наступному розділі.

### Відповідальність за третіх осіб

Що стосується справ про відповідальність за третіх осіб, то ранньою справою цього виду була відома справа *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*. У рішенні 1995 р. ЄСПЛ розглянув ситуацію, в якій компанія-заявник, зареєстрована в Німеччині, поставила контрагенту бетонозмішувач за умови, що право власності на нього перейде до покупця тільки після повної оплати за договором. Податковий орган Нідерландів арештував і згодом реалізував все майно, що перебувало на складі покупця, включаючи бетонозмішувач, в оплату податкового боргу покупця, хоча оплату за нього продавець на той момент не отримав. Компанія-заявник звернулася до національного суду, а згодом до ЄСПЛ із скаргою про те, що фактично податковий орган погасив борг покупця майном, яке на той момент належало продавцю.

Уряд в ЄСПЛ висунув два заперечення проти заяви. По-перше, він вважав, що право Нідерландів не містило такої конструкції, як перехід

<sup>13</sup> *Hentrich v. France*, 22 September 1994, Series A № 296A, § 46 and 49. Це доволі незвична справа, в якій ЄСПЛ спершу встановив порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у частині незаконності заходу, але не зупинився на цьому і розглянув також його пропорційність.

права власності на товар після його поставки і, відповідно, право власності до покупця перейшло відразу, як він отримав товар. По-друге, Уряд вважав, що право податкового органу стягувати заборгованість особи за кошт третіх осіб (*bodemrecht*) не становило порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції.

ЄСПЛ не погодився із першим аргументом Уряду, у § 53 зазначивши, що “майно” в розумінні ст. 1 Першого протоколу до Конвенції

має автономне значення, яке, очевидно, не обмежується власністю на фізичні речі <...>. У цьому контексті, відповідно, неважливо, чи було право *Gasus* на бетонозмішувач правом власності або забезпечувальним правом вимоги. У будь-якому разі продаж бетонозмішувача становило “втручання” у право компанії на “мирне володіння майном” у розумінні ст. 1 Першого протоколу до Конвенції<sup>14</sup>.

Це було перше визнання ЄСПЛ автономного характеру “майна” в розумінні ст. 1 Першого протоколу до Конвенції та його поширення на інші, ніж право власності, майнові права на речі.

При цьому більшість суддів ЄСПЛ погодилася з Урядом Нідерландів, що право податкових органів стягувати борги за кошт активів, які формально перебувають у власності третіх осіб, не порушують балансу інтересів між правами заявника та інтересами держави. ЄСПЛ узяв до уваги, що заявник свідомо поставляв змішувач, який не був повністю оплачений, до Нідерландів, що він займався бізнесом, а це саме собою становить ризики, які він міг нівелювати за допомогою страховки, або повної передоплати, що забезпечення повної та вчасної сплати податків – це важливий публічний інтерес. Крім того, заявник як зацікавлена особа міг вільно оскаржувати застосування цього заходу в суді. Загалом ЄСПЛ більшістю голосів (шість проти трьох) вирішив, що у цій справі не відбулося порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції.

Меншість із трьох суддів підготувала окрему думку, в якій зазначила, що в ситуації, коли власність третьої особи на товар була очевидною і не становила спосіб приховування активів від податків, не вимагала від податкових органів додаткових зусиль для з'ясування власника, право зі стягнення активів третіх осіб (*bodemrecht*) приносило бюджету 1 млн гульденів при загальному бюджеті в 223 млрд гульденів, заявник не міг нести ризики несплати податків своїм контрагентом, про податкові борги якого він не знав і не міг знати.

Висновки в *Gasus Dosier* ЄСПЛ підтвердив у нещодавній справі з аналогічним фактажем – *Microintelect* (фабула якої описана вище). ЄСПЛ

<sup>14</sup> *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands* (n 11) p. 48, § 73.

зазначив, що компанія-заявник брала участь у комерційній діяльності, яка передбачає ризик, і що він не був впевнений, що вона діяла достатньо старанно, коли продавала алкоголь, не перевіряючи наявності ліцензій на його продаж у покупців. Утім, як описано вище, ЄСПЛ встановив порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції стосовно неможливості заявникові оскаржити відповідний захід у суді.

Формуванню найбільш численної та суперечливої підгрупи справ у цій групі дало поштове рішення у справі *Bulves AD v. Bulgaria*<sup>15</sup>. У ній компанія-заявник отримала від свого постачальника товар, за який сплатила податок на додану вартість (далі – ПДВ), відповідно до виставленого рахунку та вчасно, в серпні 2000 р., доповіла про цей правочин. Але коли компанія звернулася про зарахування суми сплаченого ПДВ до податкового кредиту, з'ясувалося, що постачальник облікував цей правочин жовтнем 2000 р. (й отримав від своєї податкової право на зарахування ПДВ сплаченого його постачальникам до свого податкового кредиту). На цій підставі податкова відмовила заявнику в зарахуванні цієї суми до кредиту і, ба більше, зобов'язала її сплатити суму ПДВ, яка підлягала сплаті за цим правочином, та відповідного штрафу до бюджету. Коли компанія звернулася до національних судів зі скаргою, вони підтримали податкову у цьому спорі, посилаючись на те, що закон передбачав право на відрахування суми ПДВ тільки у разі, якщо постачальник за оподаткованим правочином виконав свої обов'язки з його обліку. Закон не розрізняв сторони правочину щодо виконання його приписів при визначенні підстав для виникнення права для відрахування суми сплаченого ПДВ.

ЄСПЛ встановив порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у формі недотримання балансу інтересів між правами заявника та інтересами суспільства на трьох підставах, які він, здається, застосував кумулятивно (тобто для встановлення порушення було необхідно з'ясувати наявність усіх трьох підстав), а саме:

вчасне та повне виконання компанією-заявницею своїх обов'язків з доповідання ПДВ [у цій частині ЄСПЛ окремо зазначив той факт, що податок було сплачено до казни постачальником], його нездатність забезпечити дотримання обов'язків із доповідання ПДВ його постачальником і той факт, що було відсутнє будь-яке шахрайство щодо системи ПДВ, про яке заявник був обізнаний або мав можливість бути обізнаним<sup>16</sup>.

Подальша практика ЄСПЛ щодо справ, аналогічних *Bulves*, була дещо “звивистою”. Так, через рік після *Bulves*, у 2010 р. ЄСПЛ у справі *Business*

<sup>15</sup> *Bulves AD v. Bulgaria*, № 3991/03, 22 January 2009.

<sup>16</sup> *Ibid.*



*Support Centre v. Bulgaria*<sup>17</sup>, встановивши ті самі обставини, коротким абзацом підтверджує свої попередні висновки та встановлює порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у частині недотримання державою балансу інтересів. При цьому в § 23 він зазначає:

<...> єдиною помітною різницею між [цією справою та *Bulves*] – невизначеність, чи сплатив у кінцевому підсумку постачальник [суму ПДВ за відповідною транзакцією] <...>, однак це повністю залежало від дій податкових органів, які, після того як встановили недоліки повної та своєчасної звітності постачальника щодо ПДВ та його сплати, мали можливість провести податкову перевірку й ініціювати відповідні процеси проти нього для стягнення заборгованості та відсотків. Відповідно, це не має прямого впливу на оцінку ЄСПЛ організації заявника<sup>18</sup>.

Однак вже у рішенні 2011 р. ЄСПЛ намагається відокремити добросовісних платників податків від тих, хто порушує законодавство. У справі *Nazarev v. Bulgaria*<sup>19</sup> встановлює, що висновки з *Bulves* незастосовні, а заяви є очевидно необґрунтованими, коли:

- заявник не пересвідчився, що його контрагент не є платником ПДВ і втратив інвойси, що мали підтвердити сплату ПДВ і зберігання яких було вимогою законодавства;
- заявник не був на момент реалізації транзакції платником ПДВ, а при реєстрації такого не повідомив у встановлений законом строк про такі транзакції;
- транзакція визнана судом такою, що не передбачає сплати ПДВ постачальнику.

Проте у рішенні 2014 р. ЄСПЛ пішов значно далі. У справі *Atev v. Bulgaria*<sup>20</sup> він спершу пересвідчився, що всі елементи, встановлені в *Bulves* (вчасна звітність заявника щодо ПДВ транзакції; неможливість контролювати постачальника та відсутність ознак шахрайства) були у цій справі присутні. Але звернув увагу на те, що постачальник взагалі не прозвітував до податкових органів про відповідну транзакцію і, відповідно, держава не отримала належних їй податків. ЄСПЛ визнав, пославшись на *Gasus Dossier*, що накладання на добросовісну сторону транзакції тягаря сплати податків у такому разі не виходить за межі сфери дискреції держави. Утім, у заявника була реальна можливість подати регресний позов до постачальника, вимагаючи компенсацію за зайво сплачені податки.

<sup>17</sup> *Business Support Centre v. Bulgaria*, № 6689/03, 18 March 2010.

<sup>18</sup> Ibid.

<sup>19</sup> *Nazarev v. Bulgaria* (dec.), № 26553/05, 25912/09, 40107/09 and 12509/10, 25 January 2011.

<sup>20</sup> *Atev v. Bulgaria* (dec.), № 39689/05, 18 March 2014.



Отже, ЄСПЛ дійшов висновку, що скарга на порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у цій справі була явно необґрунтованою.

Таким чином, у *Atev* ЄСПЛ дійшов висновку, що є прямо протилежним § 23 у *Business Support Centre* (не згадуючи прямо цього рішення та не пояснюючи, яким чином він відрізняє ситуації у цих двох справах), фактично вимагаючи встановлення факту подвійної сплати ПДВ для можливості застосування висновків із *Bulves*. Крім того, ЄСПЛ у *Atev* додає ще один фактор для розгляду при застосуванні практики *Bulves* – можливість подачі регресного позову до постачальника – причому розглядаючи його не як елемент вичерпання національних засобів, а як фактор у балансі інтересів.

У наступному рішенні 2018 р. ЄСПЛ знову робить крок уперед. У рішенні у справі *Euromak Metal Doo v. the Former Yugoslav Republic of Macedonia*<sup>21</sup> він встановлює порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції на підставах, аналогічних *Bulves*. При цьому ЄСПЛ визнає, що різниця між цими справами полягає у тому, що компанія-заявниця після того, як податкові органи заарештували її рахунки, що, зі свого боку, призвело до її банкрутства, власне, не сплатила відповідної суми ПДВ до бюджету, що, він, однак відніс повністю до відповідальності держави. Важливо зазначити, що ЄСПЛ при цьому послався на можливість знехтувати цією обставиною (§ 23 у *Business Support Centre*), але взагалі не згадав у цьому рішенні *Atev*. Відсутність згадки цієї справи в *Euromak* ще більш вражаюча з огляду на те, що, серед іншого, ЄСПЛ у цій справі розглядає можливість подати регресний позов до постачальника як елемент процесу балансування інтересів держави та заявника. Він не врахував такої можливості з огляду на те, що національні органи в податковому спорі з заявником жодного разу не послалися на таку можливість, а Уряд не надав прикладів судової практики, які підтверджували б реальність такого позову.

Проте вже за рік, у 2019 р., ЄСПЛ знову робить крок назад. У рішенні у справі *Formela v. Poland*<sup>22</sup> розглянув транзакції заявника (приватного підприємця – платника ПДВ) із двома компаніями, щодо яких національні органи відмовилися включати сплачений заявником ПДВ до його податкового кредиту. Одна з цих компаній не була зареєстрована як платник ПДВ, і ЄСПЛ легко визнав неприйнятність скарг заявника за ст. 1 Першого протоколу до Конвенції.

Причому у цій справі ЄСПЛ пішов далі, ніж в аналогічній ситуації у *Nazarev*, встановивши, що заявник не мав “законного очікування”, що

<sup>21</sup> *Euromak Metal Doo v. the Former Yugoslav Republic of Macedonia*, № 68039/14, 14 June 2018.

<sup>22</sup> *Formela v. Poland* (dec.), № 31651/08, 5 February 2019.

ці платежі будуть зараховані до податкового кредиту і визнав, що ст. 1 Першого протоколу до Конвенції тут взагалі не застосовується, тобто справа неприйнятна *ratione materiae*. На нашу думку, цей висновок можна охарактеризувати військовим терміном “*overkill*”: концепція “законних очікувань” має свою роль у концепції “майно”, як його розуміє ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, а саме, як обіцянка держави заявнику, яка породжує у нього право вимоги до держави навіть тоді, коли інші підстави для такої вимоги можуть бути відсутні. Втручання у майно в формі стягнення податків не вимагає проведення спеціального дослідження на предмет визначення існування “законних очікувань”. Тому висновок про неприйнятність на підставі очевидної необґрунтованості, аналогічний *Nazarev*, було б, на наше переконання, у цій справі більш ніж достатньо. Однак питання правильного застосування концепції “законних очікувань” потребує окремого дослідження, а тут досить зазначити, що висновок ЄСПЛ про неприйнятність цієї скарги не викликає подиву.

Інша група транзакцій була із компанією, яка зареєстрована як платник ПДВ, але подавала звітність не за окремими транзакціями, які несли в собі ПДВ, а щодо загальної суми ПДВ, яку компанія отримувала від контрагентів за відповідний період. Причому компанія не зберегла документи, які дали б змогу встановити суми ПДВ за окремими транзакціями. Звітність за окремими періодами цієї компанії демонструвала, що вона отримувала суми ПДВ нижчі, ніж заявник звітував за транзакціями із цією компанією за такий самий період. Отже, держава отримала за відповідні періоди нижчі надходження ПДВ, аніж звітував заявник.

ЄСПЛ визнав цю частину заяви непринятною як очевидно необґрунтовану на підставах схожих на ті, що були вказані в *Atev*, і з широким цитуванням цієї справи. Однак обґрунтування, яке він використовує у цій справі, йде, на нашу думку, дещо далі. По-перше, ЄСПЛ пересвідчився, що у цій частині заяви дії державних органів були аналогічні тим, що призвели до порушення у *Bulves*. По-друге, зазначив, що ця практика була прямо передбачена національним законодавством і підтримана судовою практикою, зокрема, Конституційного суду. По-третє, він процитував *Atev* про те, що ст. 1 Першого протоколу до Конвенції не забороняє державі покладати додаткові зобов'язання на добросовісного платника податків. По-четверте, вказав, що національні органи уважно вивчили недобросовісність або недостатню старанність постачальника. По-п'яте, він зазначив, що цей додатковий тягар був компенсований реальною можливістю звернутися до недобросовісного постачальника з регресним позовом.

Що важливо, у цій справі, яка дуже подібна до *Atev*, ЄСПЛ не приділив достатньої уваги питанню, яке у тій справі було центральним – несплаті

постачальником відповідних сум ПДВ. Хоча у *Formela* така несплата також була присутня (хоча її конкретний розмір було важко встановити), ЄСПЛ прямо про неї нічого не пише, у § 122 зазначаючи:

У цій справі обставини, які призвели до державного втручання у права заявника, були, по суті, нездатність постачальника товарів і послуг, що обкладалися податком, діяти чесно, або, принаймні, сумлінно, у своїй господарській діяльності, пов'язаній із заявником при виконанні набору обов'язків, передбачених законом, таких як подання дублікатів інвойсів, поновлення бухгалтерських записів та звітність щодо ПДВ<sup>23</sup>.

Інакше кажучи, ЄСПЛ описує загальні порушення закону з боку постачальника, не виділяючи окремо несплату ПДВ у повному обсязі. Зважаючи на те, що саме порушення з боку постачальника є центральними для будь-якої справи типу *Bulves*, цей підхід потенційно може призвести до повної відмови від цього напряму практики щодо ст. 1 Першого протоколу до Конвенції.

Беручи до уваги на складний “танок”, який ЄСПЛ “танцює” у справах типу *Bulves*, вважаємо, що застосування цієї практики національними судами має бути дуже обережною. Заздалегідь передбачити його рішення у цій категорії справ неможливо, й найбільш обережним підходом до таких справ вбачається застосування судом національного законодавства та практики. Застосування підходу у *Bulves* можливе тільки при встановленні всіх перелічених у ньому обставин, а саме: 1) вчасне та належне виконання постраждалою компанією своїх зобов'язань щодо звітування ПДВ; 2) відсутність контролю з боку такої компанії над своїм постачальником (якщо обидві компанії входять до однієї економічної групи, така ознака може бути виключена); 3) відсутність ознак шахрайства (останнє слово треба тлумачити розширювально, тобто як відсутність ознак будь-якої забороненої діяльності щодо уникнення оподаткування); 4) необхідність встановити факт подвійної сплати ПДВ постраждалою компанією та постачальником або, якщо така сплата не відбулася, пересвідчитися у неможливості подання постраждалою компанією регресного позову до постачальника.

#### *Конфіскація майна за фіскальне правопорушення*

Особливою категорією питань щодо реалізації фіскальної політики є справи щодо конфіскації майна як покарання за податкові або митні правопорушення. Особливість цієї категорії справ полягає, зокрема, у тому, що, незважаючи на те, що заявник повністю позбавляється май-

<sup>23</sup> *Formela v. Poland* (n 21).

на, ЄСПЛ не відносить такий тип втручання до “позбавлення майна”, передбаченого другим реченням першого абзацу ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, який вимагає, за загальним правилом, що позбавлення майна може відбуватися тільки за умови сплати заявникові відповідної компенсації, а як контроль над майном за другим абзацом ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, який такої вимоги не містить.

Перша справа цієї категорії – *AGOSI v. the United Kingdom*<sup>24</sup> – стосувалася порушення компанією-заявницею заборони на імпорту до Великої Британії золотих монет Південно-Африканської Республіки (*Krugerrands*, Крюгерранди), який було прийнято як частину міжнародного тиску на режим Апартеїду. Стосовно застосування відповідної частини ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у § 51 зазначено:

<...> заборона на імпорту золотих монет до Великої Британії очевидно становила контроль за користуванням майном. Арешт та конфіскація Крюгеррандів були заходами, спрямованими на реалізацію цієї заборони <...>. Конфіскація монет, безумовно, включала в себе позбавлення майна, але обставини цього позбавлення становили структурний елемент процедури контролю за користуванням у Великій Британії золотими монетами, такими як Крюгерранди. Таким чином, саме другий абзац [ст. 1 Першого протоколу до Конвенції] застосовний у цій справі<sup>25</sup>.

З огляду на відсутність обов’язкової вимоги сплати компенсації за конфісковане майно та традиційно широку сферу дискреції держав у сфері фінансової політики, тривалий період ЄСПЛ у відповідних справах завжди ставав на бік держав. Так, він не визнав порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції щодо конфіскації:

- золотих Крюгеррандів, ввезення яких на митну територію Великої Британії було заборонено, про що компанія-заявниця знала<sup>26</sup>;
- літака, на якому було ввезено наркотики до Великої Британії, хоча компанія – власниця літака не знала, для яких цілей його використовує орендар<sup>27</sup>;
- автобусу, на якому до Італії було ввезено незаконних емігрантів, хоча це порушення було вчинено орендарем, а власник не був винен у будь-якій незаконній діяльності<sup>28</sup>;
- 239 010 фунтів готівкою на тій підставі, що податкові органи мали обґрунтовану підозру, що гроші будуть використані для купівлі нарко-

<sup>24</sup> *AGOSI v. the United Kingdom*, judgment of 24 October 1986, Series A № 108.

<sup>25</sup> *Ibid.*

<sup>26</sup> *Ibid.*

<sup>27</sup> *Air Canada v. the United Kingdom*, judgment of 5 May 1995, Series A № 316A, § 48.

<sup>28</sup> *Yildirim v. Italy* (dec.), № 38602/02, ECHR 2003-IV.

тиків, хоча власник пояснив джерело походження та законну мету їхнього вивезення з Великої Британії до Іспанії<sup>29</sup>;

– автомобіля, який заявник придбав у третьої особи і не знав, що його було ввезено поза митним контролем, але національні суди встановили, що, зважаючи на непропорційно низьку ціну, заявник, будучи юристом, міг здогадатися про це та пересвідчитися, чи було ввезено автомобіль у країну законно<sup>30</sup>.

Однак у 2008 р. ЄСПЛ ухвалив перше рішення у цій категорії справ, у якому визнав конфіскацію майна заявника надмірним тягарем. Справа *Ismayilov v. Russia*<sup>31</sup> стосувалася порушення заявником вимоги декларування валюти при перетині кордону. Заявник не задекларував готівку у сумі 21 348 доларів, яку він намагався ввезти в Росію з Азербайджану. Гроші були отримані заявником від продажу в Баку квартири його померлої матері. Заявника було визнано винним у контрабанді та засуджено до шести місяців ув'язнення умовно. Гроші були визнані речовим доказом у справі і за рішенням суду звернені на користь держави. Причому національні суди розглядали це звернення не як санкцію, а як розпорядження речовим доказом. Однак ЄСПЛ із ними не погодився та розглядав це втручання як конфіскацію майна.

Він визнав, що цей захід був законним та мав на меті публічний інтерес, але не був пропорційним у розумінні ст. 1 Першого протоколу до Конвенції. ЄСПЛ дійшов цього висновку з огляду на таке:

– ввезення валюти в Росію не було заборонено і саме собою не становило порушення закону;

– гроші мали законне джерело та не було підстав вважати, що заявник збирається використовувати їх для незаконних цілей;

– злочин, у якому заявника було визнано винним, не передбачав будь-якої шкоди державі або третім особам та, відповідно, стягнення коштів не було спрямовано на компенсацію такої шкоди;

– заявник ніколи раніше не притягувався до кримінальної відповідальності;

– щоб бути пропорційним, захід має відповідати тому правопорушенню, у контексті якого він запроваджений, а саме: уникнення декларування, а не потенційним правопорушенням, наявність яких не була встановлена (наприклад, відмивання доходів або уникнення оподаткування);

– заявника притягнули до відповідальності у вигляді умовного позбавлення волі, при цьому не було зрозуміло, чому необхідно додавати до нього приховану конфіскацію.

<sup>29</sup> *Butler v. the United Kingdom* (dec.), № 41661/98, 27 June 2002.

<sup>30</sup> *Matić v. Croatia* (dec.), № 1962/12, 11 June 2019.

<sup>31</sup> *Ismayilov v. Russia*, № 30352/03, 6 November 2008.

На цих підставах ЄСПЛ встановив наявність порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у частині надмірного тягаря для заявника, який не відповідав публічним інтересам, які він мав на меті.

Наступним рішенням цієї групи стало *Gabrić v. Croatia*<sup>32</sup>. Його особливість полягає у тому, що ЄСПЛ вперше застосував підходи з *Ismayilov* до досить розповсюдженої у країнах Ради Європи практики встановлення у законі автоматичної відповідальності за недекларування валюти при перетині кордону у вигляді стягнення всієї незадекларованої суми. У цій справі при огляді заявниці, яка їхала до Німеччини, митниця знайшла 30 500 німецьких марок, які вона планувала використати для погашення кредиту, який раніше отримала для купівлі квартири в Югославії. Закон “Про запобігання відмивання грошей” передбачав обов’язок декларувати валюту при перетині кордону в сумі, що перевищує 40 тис. хорватських кун. Відповідно, 20 тис. марок (сума, що перевищує поріг декларування) були стягнені митницею і згодом конфісковані в дохід держави рішенням Міністерства фінансів.

ЄСПЛ у цій справі повністю відтворив аргументацію з *Ismayilov*, зокрема:

- вивезення валюти не було заборонено;
- у грошей було законне джерело;
- конфіскація не була спрямована на компенсацію будь-якої шкоди;
- заявниця до цього ніколи не притягувалася до відповідальності;
- не було об’єктивних підстав вважати, що заявниця збирається використовувати кошти для будь-якої незаконної діяльності;
- заявницю вже було покарано штрафом за це правопорушення (на нашу думку, цей аргумент був сильним в *Ismayilov*, де на додачу до санкції, передбаченої в законі, заявника було піддано прихованій конфіскації, і втратив свою переконуючу силу у цій справі, де така конфіскація була прямо передбачена законом) та встановив порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у частині надмірного тягаря, який було накладено на заявника.

Через 20 днів після *Gabrić*, ЄСПЛ ухвалив нове рішення: *Grifhorst v. France*<sup>33</sup>. У ньому він розглядає французький закон, який передбачає обов’язок декларувати готівкову валюту при перетині кордон, а як санкцію встановлює автоматичну конфіскацію незадекларованої суми плюс штраф у розмірі половини від такої суми. У цій справі загальна сума, яку було стягнуто з заявника, становила 349 584 євро. ЄСПЛ, на додачу до вже традиційних для таких справ аргументів, також звернув увагу на те, що в інших країнах Ради Європи санкція за недекларування валю-

<sup>32</sup> *Gabrić v. Croatia*, № 9702/04, 5 February 2009.

<sup>33</sup> *Grifhorst v. France*, № 28336/02, § 99, 26 February 2009.



ти при перетині кордону здебільше встановлюється у вигляді штрафу, що Європейська комісія радила країнам ЄС визначати відповідальність за такі правопорушення залежно від ступеня провини та те, що на момент розгляду справи законодавство Франції було змінено та виключало автоматичну конфіскацію, а розмір штрафу було знижено до ¼ незадекларованої суми. На цих підставах ЄСПЛ визнає порушення Францією ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у цій справі.

Нарешті, у рішенні, прийнятому в 2017 р., *Boljević v. Croatia*<sup>34</sup> ЄСПЛ розглянув ситуацію, аналогічну *Gabrić*, але при цьому заявник не міг пояснити законне походження незадекларованих 180 тис. євро. ЄСПЛ, однак, відмовився вважати це достатньою підставою для конфіскації валюти з огляду на відсутність інформації про те, що заявник планував використати гроші для будь-яких незаконних цілей, і про те, що заявник брав участь у будь-якій незаконній діяльності. ЄСПЛ підтвердив свої попередні висновки, що конфіскація незадекларованих коштів, без додаткових, обтяжуючих правопорушення, обставин, становить надмірний тягар і порушує ст. 1 Першого протоколу до Конвенції.

Отже, по групі справ щодо конфіскації готівкових коштів, незадекларованих при перетині кордону, ЄСПЛ стабільно піднімає межу відповідальності держави. Якщо спочатку, в *Ismayilov*, порушення було встановлено в зв'язку з тим, що це була прихована конфіскація на додаток до існуючої кримінальної санкції, гроші мали законне походження, не було інформації про наміри заявника використати їх для незаконної діяльності та заявник раніше не притягувався до кримінальної відповідальності, то наразі він в аналогічних справах переніс тягар доказування незаконності джерела коштів на державу і застосовує цю практику до ситуацій, коли санкція у вигляді конфіскації прямо передбачена в законі.

*Порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції  
у фіскальній сфері, встановлені ЄСПЛ щодо України*

Всі справи, в яких ЄСПЛ було встановлено порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції щодо України в контексті фіскальних правовідносин, можна розділити на три групи:

- 1) заходи, що не відповідають вимогам законності;
- 2) систематичне зневажання судових рішень;
- 3) конфіскація валюти, що не була задекларована при перетині кордону.

<sup>34</sup> *Boljević v. Croatia* (n 31).



*Заходи, що не відповідають вимогам законності*

До цієї групи відносяться дві справи: *Shchokin v. Ukraine*<sup>35</sup> та *Serkov v. Ukraine*<sup>36</sup>. Справи мають багато спільних рис.

У справі *Shchokin* питання, яке розглянув ЄСПЛ, полягало в тому, що дохід заявника, одержаний не за місцем основної роботи, мав, відповідно до ч. 3 ст. 7 декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” (далі – Декрет)<sup>37</sup>, обчислюватись за фіксованою 20 % ставкою. Однак місцева Державна податкова інспекція перерахувала суми прибуткового податку, сплачені заявником за 2001–2003 рр., у бік збільшення, застосувавши ставку прогресивного оподаткування доходу, відповідно до Інструкції “Про прибутковий податок з громадян” (далі – Інструкція)<sup>38</sup>. Національний суд погодився з інспекцією.

ЄСПЛ розглянув цю справу крізь призму якості закону, точніше вимогу передбачуваності закону. Він зазначив, зокрема, що:

– Декрет, який мав силу закону України, чітко встановлював фіксовану 20 % ставку податку з доходу, одержуваного не за місцем основної роботи. Однак податкові органи та суди проігнорували цю норму та застосували ставку прогресивного оподаткування;

– суди в своїх рішеннях посилалися на Декрет, але повністю ігнорували ч. 3 ст. 7 цього правового акта, незважаючи на те, що заявник порушував його під час кожного національного провадження;

– посилення судами на Інструкцію не є доцільним, оскільки вона могла регулювати лише питання застосування Декрету і не могла йому суперечити;

– національні суди також посилалися на Указ Президента, який запроваджував нову таблицю прогресивного оподаткування, однак при цьому ч. 3 ст. 7 Декрету не була скасована, а податкові органи продовжували застосовувати спеціальні норми Декрету, які суперечили Указу, що викликало питання, яким чином ці правові акти співвідносилися один з одним.

Окремо у § 57 ЄСПЛ зазначив, що український закон передбачав,

що в разі, коли національне законодавство припускало неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов’язків платників податків національні органи були зобов’язані застосувати підхід, який був би найбільш сприятливим для платника податків. Однак у справі, що розглядається, органи державної влади віддали перевагу найменш сприятливому тлума-

<sup>35</sup> *Shchokin v. Ukraine*, № 23759/03 and 37943/06, 14 October 2010.

<sup>36</sup> *Serkov v. Ukraine*, № 39766/05, § 42, 7 July 2011.

<sup>37</sup> Про прибутковий податок з громадян: декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 13-92 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92#Text>> (дата звернення: 12.05.2020).

<sup>38</sup> Про затвердження Інструкції про прибутковий податок з громадян: наказ Міністерство фінансів України головна державна податкова інспекція України від 21 квітня 1993 р. № 12 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0064-93#Text>> (дата звернення: 12.04.2020).

ченню національного законодавства, що призвело до накладення на за-  
явника додаткових зобов'язань зі сплати прибуткового податку<sup>39</sup>.

У § 56 ЄСПЛ зробив загальний висновок про те, що

він не задоволений загальним станом національного законодавства, яке існувало на той час із питання, що розглядається у цій справі. ЄСПЛ зазначає, що відповідні правові акти явно суперечили один одному. У результаті цього національні органи на свій власний розсуд застосували протилежні підходи щодо співвідношення цих правових актів<sup>40</sup>.

Отже, відсутність у національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення відповідного питання, дала можливість ЄСПЛ зробити висновок про порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у частині вимоги “якості закону”.

Справа *Serkov* стосувалася ст. 11 Закону України “Про державну підтримку малого підприємництва” (далі – Закон)<sup>41</sup> та Указу Президента “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” (далі – Указ)<sup>42</sup>, які передбачали, що спрощена система оподаткування включала заміну податків і зборів єдиним (уніфікованим) податком. Утім, митні органи вважали, що така спрощена система не розповсюджується на сплату ПДВ за імпортними операціями. При цьому Верховний Суд України (далі – ВСУ) у рішенні від 15 січня 2003 р. в аналогічній справі став на бік платника податку та вирішив, що спрощена система оподаткування розповсюджується і на ПДВ за імпортними операціями. Це рішення Вищий господарський суд України (далі – ВГСУ) рекомендував в інформаційному листі до застосування господарськими судами. Але вже в рішенні від 23 грудня 2003 р. в іншій справі ВСУ змінює позицію на протилежну та з посиланням на Указ вважає, що ця спрощена система не застосовується до ПДВ, що нараховується на імпортні операції. Це рішення також було включено до інформаційного листа ВГСУ, який було видано “на додаток” до попереднього.

ЄСПЛ звернув увагу на такі елементи цієї справи:

– відповідні норми українського права надавалися ВСУ прямо протилежного тлумачення;

<sup>39</sup> *Shchokin v. Ukraine* (n 34).

<sup>40</sup> *Ibid.*

<sup>41</sup> Про державну підтримку малого підприємництва: Закон України від 19 жовтня 2000 р. № 2063-III <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2063-14#Text>> (дата звернення: 13.05.2020).

<sup>42</sup> Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва: Указ Президента від 3 липня 1998 р. № 727/98 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/727/98#Text>> (дата звернення: 13.05.2020).

– сама собою зміна тлумачення норми права не порушує вимогу передбачуваності закону, але у цій справі ЄСПЛ не знайшов жодних причин, які могли б призвести до зміни тлумачення на прямо протилежне: ВСУ у рішенні від 23 грудня 2003 р. взагалі не пояснює, чому інтерпретація від 15 січня 2003 р. була неправильною;

– тлумачення ВСУ від 15 січня 2003 р. могло бути причиною, що спонукала заявника вчинити відповідні імпорتنі операції;

– норми Закону та Указу надавали занадто широку дискрецію органам виконавчої влади у визначенні меж застосування спрощеної системи;

– ЄСПЛ зазначив, що як і в справі *Shchokin*, незважаючи на наявність у національному праві норми про те, що у разі, коли закон дозволяє неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків платників податків, національні органи зобов'язані застосувати підхід, який був би найбільш сприятливим для платника податків, ця норма не була застосована національними судами.

Таким чином, ЄСПЛ дійшов висновку, що у цій справі також захід, застосований до заявника, засновувався на законі, який не відповідав вимогам передбачуваності.

Аналіз рішень ЄСПЛ у справах *Shchokin* та *Serkov* показує, що вони загалом схожі за змістом до порушень, встановлених ЄСПЛ у російських справах *Yukos i Khodorkovskiy and Lebedev* (та, до речі, останнє посилається на *Shchokin*). Однак особливість українських справ полягає у тому, що російські були політично вмотивовані й не зачіпали буденну практику (тільки після ухвалення відповідних рішень ВСУ ці підходи почали застосовувати нижчестоящі суди), тоді як в українських справах причиною встановлення порушень були еkleктичні підходи українських фіскальних органів до тлумачення закону в абсолютно буденних справах, яку інтерпретацію їм вдалося “просунути” через суди (у ситуації *Serkov* не з першого разу). Тому посилення ЄСПЛ на нездатність українських судів ефективно послуговуватися нормою щодо обов'язку застосовувати більш сприятливе для платника податків тлумачення не є випадковим.

Нагляд Комітету Міністрів Ради Європи (далі – КМРЄ, органу, який відповіло до ст. 46 Конвенції наглядає за виконанням рішень ЄСПЛ) за виконанням рішень у справах *Shchokin* і *Serkov* було повністю припинено в 2017–2018 рр., зокрема й щодо заходів загального характеру. Однак, зважаючи на характер порушень, ми не виключаємо можливості виникнення схожих справ. Найбільш ефективним засобом боротьби проти таких порушень може бути стабільна судова практика та вироблення ВСУ чітких критеріїв застосування норми щодо “неоднозначного або мно-

жинного тлумачення”, які дали б змогу застосовувати цю норму з ефективністю, якої вимагає ЄСПЛ.

*Заходи, що суперечать судовим рішенням*

Дві справи – *Intersplav v. Ukraine*<sup>43</sup> та *Polimerkonteyner, TOV v. Ukraine*<sup>44</sup> – становлять цю групу.

У справі *Intersplav* заявник займався виробництвом товарів, використовуючи вторинний металевий брухт, придбаний в Україні з 20 % ставкою ПДВ. При відправленні продукції на експорт з 0 % ставкою ПДВ, заявник мав право на відшкодування ПДВ протягом місяця з дня подання розрахунків до податкової інспекції. Виплата відшкодування здійснювалася Державним казначейством України після отримання висновку податкової інспекції. Протягом 1999–2003 рр. місцева податкова інспекція систематично відмовлялася видавати заявнику підтвердження розрахунків, що не давало йому змогу отримувати відшкодування. У цей період він був змушений розпочати понад 140 судових процесів у господарському суді, вимагаючи зобов'язати інспекцію видати підтвердження або прямо вимагаючи відшкодування ПДВ. Рішення у всіх цих процесах були на користь заявника та були виконані, але вони призводили до значних затримок з отриманням заявником обігових коштів.

Оцінюючи ці факти, у § 39 ЄСПЛ зазначив, що

із квітня 1998 року відшкодування ПДВ заявникові систематично затримувалося у ситуації, в якій державні органи, не заперечуючи суми відшкодування ПДВ, не надавали підтвердження цих сум. Такі дії завадили заявникові повернути заявлені суми вчасно та створили ситуацію постійної невизначеності. Окрім того, заявник був вимушений постійно звертатись до суду з ідентичними скаргами <...>. Однак такі звернення не завадили органам податкової служби продовжити практику затримки виплати відшкодування ПДВ навіть після того, як рішення суду були ухвалені на користь заявника. Систематичний характер таких дій із боку державних органів призвів до надмірного тягаря, покладеного таким чином на заявника<sup>45</sup>.

ЄСПЛ у § 40 зробив висновок, що

фактично постійні затримки відшкодування і компенсації у поєднанні з відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої

<sup>43</sup> *Intersplav v. Ukraine*, № 803/02, 9 January 2007.

<sup>44</sup> *Polimerkonteyner, TOV v. Ukraine*, № 23620/05, 24 November 2016.

<sup>45</sup> *Intersplav v. Ukraine* (n 42).

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<sup>46</sup>.

*Polimerkonteyner* – це аналогічна справа, однак у сфері митної служби. Компанія-заявник із 1999 р. регулярно завозила товари, необхідні для її господарської діяльності. Кожного разу органи Державної митної служби України присвоювали код класифікації на його імпортовані товари, на основі якого підприємство-заявник повинне було сплачувати ставку ввізного мита у розмірі 5 %. Підприємство-заявник оскаржувало кожне таке рішення до національних судів і домагалось повернення надмірно сплаченого мита, яке мало розраховуватись від ставки у розмірі лише 1 %. На товар, якого це стосувалося, було накладено арешт в очікуванні результату судового розгляду. Суди кожного разу ухвалювали рішення на користь підприємства-заявника: у період між 2001 та 2006 рр. було ухвалено вісім остаточних рішень, якими було скасовано чотирнадцять відповідних рішень органів митної служби.

ЄСПЛ, розглянувши справу, дійшов висновку, що вона аналогічна справі *Intersplav* і встановив порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у частині недотримання справедливого балансу.

*Intersplav* та *Polimerkonteyner* можна віднести до групи справ із порушеннями ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у формі позбавлення доступу до ефективного засобу захисту. Однак, на відміну від “класичних” справ цієї групи, таких як *Hentrich v. France*, порушення тут достатньо екзотичне для країн Ради Європи, а саме: систематичне зневажання з боку органу виконавчої влади судовими рішеннями. Фактично ці дві справи створюють окрему підгрупу в цій групі справ. Обидві справи були зняті з нагляду КМРЄ у 2019 та 2020 рр., але без системної зміни в підходах фіскальних органів, зокрема, посилення судової роботи та підвищення поваги до рішень судів, вірогідність появи аналогічних справ виключити неможливо.

*Конфіскація валюти, що не була задекларована при перетині кордону*

Рішення у справі *Sadocha v. Ukraine*<sup>47</sup> – це досить стандартна справа типу *Ismayilov* (або, точніше, *Gabrić*). 22 липня 2011 р. заявник подорожував з аеропорту “Київ” (Жуляни) до Польщі. Він пройшов через “зелений коридор”, однак при скануванні його багажу під час контролю на безпеку в нього було знайдено 41 тис. євро. Заявнику пред’явили обвину-

<sup>46</sup> *Intersplav v. Ukraine* (n 42).

<sup>47</sup> *Sadocha v. Ukraine*, № 77508/11, 11 July 2019.

вачення у порушенні статей 339 і 340 Митного кодексу України, чинного станом на 2011 р., а саме: неподання письмової декларації при перевезенні готівкових коштів через кордон у сумі, що перевищує 10 тис. євро. Працівник митниці вилучив 31 тис. євро як предмет правопорушення, дозволивши заявнику залишити решту 10 тис. євро.

При розгляді справи в українських судах заявник подав докази на підтвердження того, що гроші мали законне джерело, а саме: отримав їх у позику від приватної особи. Але суди двох інстанцій зазначили в рішеннях, що походження коштів не мало жодного юридичного значення для вирішення питання щодо визначення міри відповідальності заявника. Суди застосували ст. 340 Митного кодексу, яка передбачала відповідальність за недекларування товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, які підлягають обов'язковому декларуванню у вигляді штрафу у розмірі від 100 до 1 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або конфіскацію цих товарів, транспортних засобів. Суди призначили заявникові покарання у вигляді конфіскації незадекларованої суми – 31 тис. євро.

ЄСПЛ застосував аргументацію, розроблену в *Ismayilov*. Він зазначив, що відповідне законодавство було достатнім чином доступним і передбачуваним та мало на меті законні публічні інтереси. Однак залишається запитання: чи був захід пропорційним? ЄСПЛ зазначив:

– вивезення іноземної валюти з території України не було незаконним відповідно до українського законодавства (§ 28);

– ЄСПЛ не може ставити під сумнів законне походження конфіскованої готівки (§ 29);

– немає жодних ознак того, що він умисно намагався обійти митні правила, і, наклавши на заявника стягнення у вигляді конфіскації, українські органи влади не прагнули запобігти якій-небудь незаконній діяльності, такий як відмивання грошей, обіг наркотичних засобів, фінансування тероризму або ухилення від сплати податків (§ 30);

– стягнення у вигляді конфіскації не було направлено на відшкодування матеріальної шкоди, оскільки держава не зазнала жодних втрат унаслідок недекларування заявником коштів (§ 32);

– відсутня інформація про будь-які інші порушення митних правил із боку заявника (§ 33).

На зазначених підставах ЄСПЛ визначив порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у зв'язку з накладанням на заявника надмірного тягаря.

Важливо зазначити, що 4 лютого 2020 р. ЄСПЛ комунікував до Уряду заяву *Yaremychuk and 19 others v. Ukraine*, в якій передав на коментар



20 нових справ стосовно аналогічних заходів у вигляді конфіскації готівки, незадекларованої при перетині кордону. Зважаючи на те, що, як правило, у таких справах ЄСПЛ традиційно присуджує заявникам як справедливу компенсацію всю конфісковану суму, ця справа може призвести до значних витрат із бюджету на своє виконання.

Очевидно, що для виконання *Sadocha* необхідно приймати заходи загального характеру. Причому в редакції Митного кодексу, який був чинний станом на 2011 р., у суду була дискреція при виборі між штрафом, який рахувався на підставі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, та конфіскацією. Тобто для виправлення ситуації могло вистачити корекції судової практики через введення критеріїв оцінки поведінки винної особи при визначенні її покарання, які відповідали б практиці ЄСПЛ.

Однак у чинній редакції Митного кодексу України в ст. 472 передбачено, що 'недекларування товарів, <...> що переміщуються через митний кордон України <...> тягне за собою накладення штрафу в розмірі 100 відсотків вартості цих товарів <...> з конфіскацією зазначених товарів <...>'<sup>48</sup>. Отже, чинна редакція відповідної санкції встановлює режим, схожий на норму французького права, застосування якої ЄСПЛ визнав таким, що суперечить ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у справі *Grifhorst*. Причому українська санкція є більш жорсткою, бо вона передбачає штраф у розмірі не 50, а 100 % прихованої готівки на додачу до її конфіскації. Таким чином, єдиним шляхом виправлення ситуації має бути прийняття змін до Митного кодексу, які зробили б конфіскацію опціональною, залежною від факторів, зазначених у рішенні ЄСПЛ у справі *Sadocha* та пом'якшили штраф, передбачений за таке правопорушення та (або) зробили його більш гнучким для застосування національними судами.

Висновки. На підставі викладеного вище можна зробити такі висновки:

1. ЄСПЛ широко тлумачить положення абзацу 2 ст. 1 Першого протоколу до Конвенції як таке, що розповсюджує його нагляд за втручанням у право власності через запровадження заходів, спрямованих на забезпечення сплати податків і зборів.

2. При цьому ЄСПЛ підкреслює, що держави мають дуже широку сферу дискреції при запровадженні заходів у фіскальній сфері. Зокрема, в межах цієї сфери вони можуть встановлювати обов'язкові платежі, що перевищують доходи відповідного підприємця (*Baláž v. Slovakia*), накладати додаткові зобов'язання на добросовісного платника податків (*Gasus*

<sup>48</sup> Митний кодекс України: Закон України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>> (дата звернення: 12.04.2020).



*Dossier ma Atev*), збільшувати оподаткування законами зі зворотною силою (*P. Plaisier B.V. ma M.A.*) та конфіскацію транспортного засобу, який був використаний для порушення митних правил поза волею власника (*Air Canada*). Щодо останнього заходу, ЄСПЛ розглядає таку конфіскацію не як позбавлення майна, яка вимагає сплати відповідної компенсації, а як захід контролю за майном, який обов'язкової компенсації не передбачає (*AGOSI*), що ще більше розширює сферу дискреції держав у фіскальній сфері.

3. Водночас дискреція держав при встановленні податків і реалізації фіскальної політики не є необмеженою. У випадках очевидних зловживань із боку держави, ЄСПЛ встановлював порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у фіскальній сфері, зокрема, у випадках:

- зволікання з боку держави у виконанні своїх зобов'язань, які призводять до збільшення податкового навантаження на заявника (*Di Belmonte*);
- безпідставної зміни змісту норм податкового права через судове тлумачення (*Shchokin, Serkov, Yukos та Khodorkovskiy and Lebedev*);
- позбавлення державних службовців значної частини вихідної допомоги при звільненні через запровадження ретроспективного податкового законодавства (група угорських справ типу *NKM*);
- позбавлення можливості оскаржити застосовані податкові заходи в суді (*Hentrich ma Microintellect*) та систематична зневага фіскальних органів до аналогічних судових рішень (*Intersplav та Polimerkonteyner*);
- накладення на добросовісного платника податків обов'язку сплатити суму ПДВ за його недобросовісного постачальника в ситуації, коли постачальник теж сплатив ПДВ (група справ типу *Bulves*);
- конфіскація всієї суми готівки, незадекларованої при перетині кордону за відсутності обтяжуючих обставин (група справ типу *Ismayilov*).

4. Україна перебуває серед лідерів країн із найбільшою кількістю рішень ЄСПЛ щодо порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції у фіскальній сфері. Лідерів як за загальною кількістю рішень щодо таких порушень (п'ять), так і за різноманіттям порушень (три типи). Встановлені ЄСПЛ порушення у більшості випадків пов'язані з еkleктичним застосуванням норм законодавства фіскальними органами. Причому ЄСПЛ встановлював порушення і в тих випадках, коли суди ставали на бік фіскальних органів (*Shchokin та Serkov*), так і коли суди підтримували платників податків, але органи продовжували свою практику щодо заявників (*Intersplav та Polimerkonteyner*). Таким чином, найбільш ефективними заходами загального характеру, спрямованими на запобігання порушень цього типу, у майбутньому мають бути підвищення якості податкового законодавства, посилення юридичної грамотності та правосвідомості працівників

фіскальних органів і взаємодії між ними та судами. Крім того, група справ *Sadocha* (безпідставна конфіскація незадекларованої при перетині кордону валюти) може потенційно призвести до значних витрат із державного бюджету на виплати справедливої сатисфакції та вимагає термінових змін до ст. 472 Митного кодексу України.

## REFERENCES

### Bibliography

#### *Journal articles*

1. Baker P, 'Taxation and the European Convention on Human Rights' (2000) 4 *British Tax Review* 30 (in English).

Ivan Lishchyna

### INTERFERENCE WITH THE RIGHT TO PROPERTY THROUGH FISCAL MEASURES. THE APPROACHES AND PRACTICE OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS

**ABSTRACT.** In cases where the European Court of Human Rights (ECHR) recognizes a violation of the right to property enshrined in article 1 of Protocol 1 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, the most impressive amounts of just satisfaction are awarded. In this context, violations of this right in the fiscal domain entail significant expenditures from the State budget for the purpose of providing just satisfaction to the applicant's victims and, besides, create even more serious financial risks for the State in the future.

The article examines the historical and theoretical foundations of the emergence and development of the ECHR case law regarding interference with the right to property based on fiscal legislation and through its implementation measures, and also cases when violation of this right is recognized in relation to Ukraine, as well as the possibility of establishing new violations referred to this category. The author concludes that the violations established by the ECHR mainly pertain to the eclectic application of legislation provisions by fiscal authorities. Moreover, the ECHR established the presence of violations also in cases where the courts sided with fiscal authorities, and where they supported taxpayers but the authorities proceeded with their practice in respect of the applicants. Therefore, the most efficient general measures aimed at preventing violations of this type in the future should involve improvement of tax legislation quality, enhancement of the knowledge of law and legal awareness of fiscal authority employees and interaction between them and the courts. Furthermore, a group of cases concerning unjustified confiscation of undeclared currency during border crossings may potentially lead to significant expenditures from the State budget for the purpose of just satisfaction payments and requires urgent changes to article 472 of the Customs Code of Ukraine.

**KEYWORDS:** right to property; fiscal measures as interference with the right to property in the meaning of article 1 of Protocol 1 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms.