



EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

© Рада Європи/Європейський суд з прав людини, 2013. Цей переклад було замовлено за підтримки Цільового фонду «Права людини» Ради Європи (www.coe.int/humanrightstrustfund). Він не є зобов'язальним для Суду. Для отримання додаткової інформації див. повне посилання на авторське право в кінці цього документу.

© Council of Europe/European Court of Human Rights, 2013. This translation was commissioned with the support of the Human Rights Trust Fund of the Council of Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). It does not bind the Court. For further information see the full copyright indication at the end of this document.

© Conseil de l'Europe/Cour européenne des droits de l'homme, 2013. La présente traduction a été effectuée avec le soutien du Fonds fiduciaire pour les droits de l'homme du Conseil de l'Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). Elle ne lie pas la Cour. Pour plus de renseignements veuillez lire l'indication de copyright/droits d'auteur à la fin du présent document.

ЄВРОПЕЙСЬКИЙ СУД З ПРАВ ЛЮДИНИ

П'ЯТА СЕКЦІЯ

СПРАВА СЕГАМ СА (SEGAME SA) проти ФРАНЦІЇ

(Заява № 4837/06)

УХВАЛА

СТРАСБУРГ

7 червня 2012 року

ОСТАТОЧНА

07/09/2012

Ця ухвала є остаточною.

У справі Сегам СА проти Франції,
Європейський суд з прав людини (п'ята секція), засідаючи палатою у складі:

Дін Спілмен (Dean Spielmann), *головуючий*,
Елізабет Фюра (Elisabet Fura),
Карел Юнгвірт (Karel Jungwiert),
Марк Білігер (Mark Villiger),
Анн Пауер-Форд (Ann Power-Forde),
Ганна Юдківська (Ganna Yudkivska),
Андре Потоцькі (André Potocki), *судді*,
та Стівен Філіпс (Stephen Phillips), *заступник секретаря секції*,
Розглянувши її в закритому засіданні 10 травня 2012 року,
Виносить наведену нижче ухвалу, затверджену в зазначену дату:

ПРОЦЕДУРА

1. Справу відкрито на підставі заяви (№ 4837/06), спрямованої проти Французької республіки, з якою французька компанія Segame SA ("заявник") звернулась до Суду 16 січня 2006 року на підставі статті 34 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод ("Конвенція").

2. Компанія-заявник була представлена паном П. Шіле, адвокатом із м. Париж, якого змінив пан Е. Морен, адвокат із м. Париж. Французький уряд ("Уряд") був представлений своїм уповноваженим пані Е. Беліар, директором з юридичних питань в міністерстві Закордонних справ.

3. Заявник стверджує, зокрема, що була порушена стаття 6 § 1 Конвенції в тому сенсі, що йому не вдалось отримати доступ до суду повної юрисдикції з приводу податкового штрафу, який було накладено на нього.

4. 9 жовтня 2008 року заяву було офіційно доведено до відома Уряду. Крім того було ухвалено рішення про те, що палата висловиться водночас щодо прийнятності заяви та по суті справи, як це передбачено статтею 29 § 1 Конвенції.

СТОСОВНО ФАКТІВ

I. ОБСТАВИНИ СПРАВИ

5. Заявником є закрите акціонерне товариство, зареєстроване згідно французького права в м. Париж.

6. Заявник управляв мистецькою галереєю в м. Париж. Присудами від 13 вересня та 8 листопада 1993 року торговий суд м. Париж запровадив щодо нього судові заходи з відновлення сплатоспроможності, а згодом з ліквідації майна. 21 грудня 2004 року суд оголосив про завершення ліквідаційних процедур внаслідок погашення пасиву.

А. Процедура донарахування податкових платежів

7. З 27 жовтня 1993 року по 12 квітня 1994 року у заявника проводилась податкова перевірка, яка стосувалась періоду з 1 січня 1991 року по 8 листопада 1993 року. Податкова адміністрація надіслала йому датовані 6 травня та 5 жовтня 1994 року повідомлення про додаткові податкові нарахування відповідно за 1991 та 1992 і 1993 роки, які стосувались, зокрема, недоотриманих платежів по податку на дорогоцінні метали, коштовності та предмети мистецтва, колекціонування і антикваріату (далі - "податок на предмети мистецтва") на виконання положень статей 302 *bis* A - 302 *bis* E (з 1993 року - статті 150 V *bis* - 150 V *sexies* цього ж кодексу).

8. До податкових донарахувань додавалась пеня, а також штрафні санкції, передбачені статтею 1788 *ter* загального кодексу податків (з 1993 року - стаття 1770 *octies*) в розмірі 100% недоотриманих платежів. Щодо них було видано платіжну вимогу від 25 січня 1995 року на загальну суму 15 927 514 французьких франків (FRF, що становить 2 428 133 євро (EUR)), в тому числі 7 963 757 FRF (1 214 066,93 EUR) в якості штрафних санкцій.

9. 24 грудня 1997 року заявник, в особі призначеного судом ліквідатора, звернувся до керівника податкової служби з рекламацією про повне звільнення від сплати податків і штрафів, зазначених у платіжній вимозі. Він заявляв, з одного боку, про те, що податок на предмети мистецтва міг розглядатися або як податок на додану вартість, що суперечить директивам 77/388/CEE і 94/5/CE Ради, якими встановлюється особливий режим, зокрема, стосовно предметів мистецтва та колекціонування, або ж як податок на додаткову вартість, який являє собою міру, наслідки якої є еквівалентними обмеженню на експорт або внутрішньому оподаткуванню, які заборонені статтями 34 та 95 Римського договору. З іншого боку, заявник стверджував, що рішення щодо штрафних санкцій, які можуть розглядатися як кримінальне покарання в сенсі Європейської конвенції з прав людини, мусили би проголошуватись судом.

10. 8 червня 1998 року керівник податкового органу відмовив в задоволенні рекламації. Він зазначив, що оскаржуваний податок не міг розглядатися як податок на додану вартість і не порушував вільного обігу товарів, оскільки застосовувався в однаковий спосіб до продажів,

що здійснювались у Франції чи в будь-якій іншій країні-члені Європейського співтовариства. Крім того, він послався на рішення Суду, який в ухвалі *Bendenoun c. France* (24 лютого 1994 року, серія А № 284) визнав законність застосування режиму адміністративних санкцій з точки зору статті 6 § 1 Конвенції за умови здійснення перевірки їхнього застосування з боку суду.

Б. Процедура стосовно звільнення від сплати донарахованих сум податку на предмети мистецтва та пов'язаних з ними штрафних санкцій

11. 31 липня 1998 року заявник звернувся до адміністративного суду м. Париж із позовом повного оскарження стосовно звільнення від сплати донарахованих сум податку на предмети мистецтва, які були накладені на нього за період з 1991 по 1993 рік включно із пов'язаними з ними штрафними санкціями, використавши при цьому аргументацію, яка була наведена в його реклаमाції.

12. Присудом від 4 листопада 2004 року суд відхилив цей позов. Щодо відповідності штрафних податкових санкцій статті 6 § 1 Конвенції, суд нагадав, що податковий суддя здійснив повну перевірку наведених фактів, а також застосованої стосовно них кваліфікації з боку податкового органу, і, по кожному з випадків, відповідно до результатів цієї перевірки, приймав рішення або про збереження в силі чи застосування фактично нарахованого податкового штрафу у встановленому законом розмірі, не маючи при цьому можливості корегувати його в залежності від обставин справи, або ж - якщо він вважав, що податковим органом не було встановлено факту порушень загального кодексу податків - про незастосування згаданого податкового штрафу до платника податків. Таким чином, на думку суду, стаття 6 § 1 не містить обов'язкової норми про те, що податковий суддя має можливість корегувати розмір податкового штрафу з метою врахування обставин справи.

13. 10 січня 2005 року заявник подав заяву до апеляційного адміністративного суду м. Париж.

14. Під час провадження по цій справі, розпорядженням № 1512 від 7 грудня 2005 року було зменшено розмір штрафу, передбаченого статтею 1788 (з 1993 року - стаття 1770 *octies*) загального кодексу податків, зі 100% до 25% несплаченої суми податку.

15. 13 лютого 2006 року податковий орган ухвалив рішення про списання частини штрафу у розмірі 910 549,93 євро, а 6 липня 2006 - про списання донарахованого податку на предмети мистецтва в розмірі 28 735,12 євро на виправлення помилки у розрахунках.

16. В апеляційному суді заявник навів ті самі доводи, що і в адміністративному суді.

17. Ухвалою від 24 листопада 2006 року апеляційний адміністративний суд, взявши до уваги проголошені списання і заявивши про відсутність підстав для надання власної оцінки розмірів останніх, в цілому підтвердив винесене рішення, зменшивши водночас встановлену податковим органом вартість одного з предметів мистецтва, придбаного заявником. Після детального розгляду, він відхилив формальні і суттєві доводи, які були наведені заявником і стосувались, зокрема, суперечності між податком і правовими нормами європейського співтовариства або оскаржували його застосування до придбання деяких предметів мистецтва. Крім того, суд відхилив довод, що ґрунтувався на статті 6 § 1 Конвенції, дійшовши висновку, подібного до того, який був зроблений судом нижчої інстанції, та наголосовши, що адміністративний суддя мав повноваження повної юрисдикції у відповідності до статті 6 § 1, яка не містить норми - в ситуації, коли законом встановлено єдину ставку для розрахунку зазначеного штрафу - згідно якої суддя мав би можливість корегувати накладений штраф, встановлюючи його в меншому розмірі.

18. Заявник звернувся до Державної Ради з касаційним поданням, посиляючись, зокрема на несумісність, з одного боку, податку із правовими нормами європейського співтовариства та, з іншого боку, штрафу зі статтею 6 § 1 Конвенції, з огляду на відсутність можливості його корегування суддею із врахуванням серйозності поведінки платника податку у відповідності до оціночної шкали, яка мусила би бути встановлена законодавцем.

19. Ухвалою від 27 червня 2008 року Державна Рада відхилила подання. З приводу застосованих штрафних санкцій вона висловила в наступний спосіб:

«Зважаючи (...) на те, що, з одного боку, з метою дотримання пропорційності між розміром штрафу і вчиненим порушенням, розпорядженням від 7 грудня 2005 року цей штраф було встановлено в розмірі 25%; що, з іншого боку, податковий суддя, здійснивши повну перевірку наведених фактів та застосованої податковим органом кваліфікації, ухвалює, по кожному з випадків, залежно від результатів цієї перевірки, рішення або про збереження в силі вчиненого податковим органом донарахування, або про звільнення від його сплати у випадку, якщо він вважає, що платник податку не порушив правила, які застосовуються відносно об'єктів мистецтва, і що, таким чином, він має повноваження повної юрисдикції у відповідності до положень параграфу 1 статті 6 Конвенції (...), які не передбачають для судді – в ситуації, коли законодавцем було встановлено єдину ставку для визначення розміру зазначеного штрафу - можливості корегувати накладений штраф, зокрема, встановлюючи його в меншому розмірі, аніж передбачено законом; що, таким чином, не відхиливши, в даному випадку, застосування штрафу, передбаченого в статті 1761 загального кодексу податків, суд не припустився правової помилки».

В. Процедури, що стосуються визначення бази оподаткування та порядку стягнення податку на предмети мистецтва

1. Процедура, що стосується бази оподаткування

20. 5 квітня 2005 року заявник звернувся до Державної Ради з двома позовами щодо скасування тлумачення, зробленого міністром Економіки, Фінансів та Промисловості ("міністр"), податкового закону, що є частиною базової адміністративної документації (в його послідовних версіях, що були чинними на 15 жовтня 1989 та 15 червня 1993 року), в рамках якого міністр наводив, з метою визначення бази податку на предмети мистецтва, їхню ціну продажу, включаючи брокерську винагороду.

21. Заявник стверджував, що рішення про запровадження податку та встановлення визначальних елементів, які стосуються його застосування та стягнення, є виключною компетенцією законодавчого органу, і що, таким чином, міністр, від імені якого укладалась зазначена адміністративна документація, вийшов за межі своєї компетенції.

22. Під час провадження, податок зазнав повної зміни редакції та нумерації в рамках статті 33 закону про внесення змін до закону про державний бюджет на 2005 рік, який був ухвалений 30 грудня 2005 року і набрав чинності 1 січня 2006 року. При цьому, положення стосовно бази податку, які містилися до цього в адміністративній документації, а також положення стосовно порядку його стягнення, які містилися в нормативній частині загального кодексу податків, були включені до законодавчої частини кодексу.

23. Ухвалою від 10 лютого 2006 року Державна Рада об'єднала позови і відхилила їх. Вона дійшла висновку, що із згаданих положень загального кодексу податків витікало, що законодавець «в не явний, але обов'язковий спосіб» закладав базою податку на предмети мистецтва загальну суму продажів, і що, за відсутності ясності з цього питання, ціна продажу, яка береться для визначення бази оподаткування, мала розумітись як така, що включає в себе всі витрати, понесені покупцем. За цих обставин, Державна Рада розсудила, що, передбачивши, що податок на предмети мистецтва має базою ціну їхнього продажу, включаючи брокерську винагороду, міністр обмежився наданням тлумачення, якого вимагали спірні положення, і що він не встановлював якихось нових правил і не ухвалював рішення поза межами своєї компетенції.

2. Процедура, що стосується порядку стягнення податку

24. 21 червня 2005 року заявник звернувся до Державної Ради з двома позовами щодо скасування рішень, якими прем'єр-міністр

імпліцитно відхилив його вимоги про відміну підзаконних актів, які були ухвалені на виконання закону від 19 липня 1976 року (яким запроваджувався закон про податок на предмети мистецтва) і стосувались порядку стягнення податку. Він заявляв, що згадані положення стосувалися сфери закону і, таким чином, були ухвалені органом влади, який не володів належною компетенцією. Він стверджував також, що нормам діючого законодавства, які визначають фактичного платника спірного податку, був властивий неясний і непевний характер, що порушувало принцип законності правопорушень і покарань, закріпленому статтею 7 Конвенції.

25. Ухвалою від 5 травня 2006 року Державна Рада об'єднала позови і відхилила їх. Вона дійшла висновку, що, з одного боку, видавець підзаконного акту лише уточнював порядок стягнення зазначеного податку у відповідності до положень закону від 19 липня 1996 року і не перевищив ані своєї компетенції, ані делегованих йому повноважень. Вона розсудила, з іншого боку, що аргумент, який ґрунтується на принципі законності правопорушень і покарань, що закріплені статтею 7 Конвенції, в будь-якому випадку не міг бути задіяний на підтримку висновків в напрямку перегляду рішення про відмову у скасуванні зазначених підзаконних актів.

II. ВІДПОВІДНЕ ВНУТРІШНЄ ПРАВО І ВНУТРІШНЯ СУДОВА ПРАКТИКА

A. Відповідні норми внутрішнього права

26. Паушальний податок на предмети мистецтва являє собою особливу форму оподаткування додаткової вартості. Він був запроваджений статтею 10 закону від 19 липня 1976 року "про оподаткування доходів та запровадження паушального податку на коштовні метали, дорогоцінності, предмети мистецтва, колекціонування та антикваріату". На момент описуваних подій, він фігурував, до 1993 року, в статтях 302 *bis* A - 302 *bis* E загального кодексу податків, а потому, до 31 грудня 2005 року, в статтях 150 V *bis* - 150 V *sexies* того ж кодексу. В частині, що стосується справи, ці статті були викладені в наступній редакції:

Стаття 150 V *bis*

« I. За винятком окремих положень, які стосуються прибутку від професійної діяльності, продажі дорогоцінностей, предметів мистецтва, колекціонування та антикваріату підлягають оподаткуванню в розмірі 7 %¹, якщо їхня сума

¹ До 1993 року податок складав 6 %, з 1993 він був встановлений в розмірі 7%

перевищує 20 000 франків; у випадку, коли ця сума знаходиться в проміжку між 20 000 та 30 000 франків, база оподаткування зменшується на розмір, який дорівнює різниці між 30 000 та цією сумою.

(...)

Ці положення застосовуються також до продажів, що здійснюються в іншій державі-члені Європейської економічної спільноти.

(...) »

Стаття 150 V *ter*

« Податок, передбачений в статті 150 V *bis*, накладається на продавця. Його сплачує посередник, який бере участь в угоді, або, за відсутності такого, продавець, протягом тридцяти днів і за тих самих гарантій, що застосовуються для податку з обороту. Водночас, податок, на тих самих умовах, сплачується продавцем, якщо продаж здійснюється в іншій державі-члені Європейської спільноти.

Податок не стягується, якщо продавець здійснює торгівлю відповідними товарами в рамках своєї професійної діяльності. »

Стаття 150 V *sexies*

« Продавець цінностей та предметів, зазначених в параграфі другому пункту I статті 150 V *bis* може, зробивши відповідну заяву в момент продажу, обрати режим, визначений в статтях 150 A - 150 T, за умови підтвердження дати та ціни придбання. Умови реалізації такої можливості визначаються постановою Державної Ради. »

27. Закон про внесення змін до закону про державний бюджет на 2005 рік (№ 2005-1720 від 30 грудня 2005 року), який набрав чинності 1 січня 2006 року, вніс зміни до цих положень. Закон стосувався, зокрема, визначення фактичного платника податку на предмети мистецтва, його бази та порядку стягнення. Відтоді, стаття 150 VK параграф 1 цього кодексу містить наступне положення:

« Податок накладається на продавця чи експортера. Його сплату здійснює посередник, який бере участь в угоді і є зареєстрованим платником податку у Франції, під свою особисту відповідальність, або, за відсутності такого, продавець чи експортер.(...) »

28. Несплата податку на предмети мистецтва призводить до накладання податкового штрафу. На момент описуваних подій, стаття 1788 (з 1993 року - стаття 1770 *octies*) загального кодексу податків мала наступний виклад:

« Порушення статей 150 V *bis* - 150 V *sexies* призводить до накладання податкового штрафу, розмір якого дорівнює несплаченій сумі податку, а порядок стягнення є таким самим, що застосовується до податку з обороту. »

Розпорядження № 2005-1512 від 7 грудня 2005 року стосовно заходів із спрощення оподаткування та гармонізації і вдосконалення режиму санкцій зменшила розмір штрафу, передбаченого в статті 1770

octies зі 100% до 25% несплаченої суми податку. Вищезгадана стаття 1770 *octies* стала статтею 1761 § 2 загального кодексу податків.

Б. Позов повного оскарження до органів адміністративної юстиції

29. Традиційно проводять відмінність між позовом повного оскарження (або повної юрисдикції) до органів адміністративної юстиції та позовом про перевищення повноважень, який має на меті скасування певного адміністративного акту. В рамках останнього, повноваження адміністративного судді є обмеженими: він може лише скасувати із зворотнім ефектом рішення, якому властивий незаконний характер, не маючи можливості оцінювати його доречність. Натомість, в рамках позову повного оскарження, повноваження адміністративного судді набагато ширші: він має можливість не тільки скасувати або підтвердити адміністративний акт, але й змінити його, замінити рішення адміністративного органу своїм власним, а також висловитись стосовно прав позивача. Він може, так само, засудити адміністративний орган до відшкодування збитків. Крім того, в рамках позову повного оскарження, адміністративний суддя оцінює законність рішення, яке передано йому на розгляд, з точки зору правових і фактичних обставин на день проголошення свого присуду чи ухвали (а не на дату ухвалення рішення адміністративним органом, як це має місце у позовах про перевищення повноважень). До позовів повного оскарження відносяться, зокрема, позови про відповідальність (договірну чи позадоговірну), спрямовані проти адміністративного органу, позови з податкових чи виборчих питань (місцеві або кантональні вибори), позови щодо оскарження адміністративних санкцій та інші види позовів.

30. В галузі спорів з питань оподаткування, органи адміністративної юстиції є компетентними з питань прямих податків та податку на оборот; правові суперечки стосовно питань непрямого оподаткування належать до компетенції судів загальної юрисдикції. З огляду на це, адміністративний суддя може ухвалювати, на користь платника податків, рішення про звільнення його від сплати податку і пені, які вимагає від нього податковий орган, а також може сам встановлювати їхній розмір у межах діючих норм. Стосовно пені, він може, зокрема, замінити більшу ставку меншою у випадках, коли існує можливість застосування різних ставок пені в залежності від поведінки платника податку.

В. Відповідна внутрішня судова практика

31. З питання можливості для судді корегувати ставку податкової пені, французькі вищі судові інстанції ухвалювали різні рішення.

1. Касаційний суд

32. Стосовно податкового штрафу, що накладається у випадку несвоєчасної сплати диференційованого податку на моторизовані транспортні засоби (передбаченого статтею 1840 N *quater* загального кодексу податків - скасована 1 березня 2005 року), Касаційний суд своєю ухвалою від 29 квітня 1997 року відхилив застосування зазначеної статті як такої, що суперечить статті 6 § 1 Конвенції, оскільки "цим положенням не (було) передбачено можливості позову повної юрисдикції проти рішення адміністративного органу, яке б дозволило суду ухвалити рішення стосовно принципу і розміру штрафної санкції" (Cass. com., 29 квітня 1997 року, *Ferreira*, Бюлетень 1997 IV № 110).

33. Ця судова практика отримала надалі (Cass. com., 17 листопада 1998 року, *Dupuis*, n° 96-21749 ; Cass. com., 15 червня 1999 року, *Lise*, Бюлетень 1999 IV n° 130). У вищезгаданій ухвалі від 15 червня 1999 року Касаційний суд висловився наступним чином:

« стаття 1840 N *quater* (...) є несумісною зі статтею 6 § 1 Конвенції лише тією мірою, що суддя, який розглядає позов щодо санкції, застосованої до платника з боку податкового органу, не має можливості ухвалити рішення щодо принципу та розміру штрафу, і що, таким чином, суд, перед яким [позивач] посилається на те, що сплатив податок одразу ж після пред'явлення штрафних санкцій, мусить оцінити пропорційність застосованої санкції поведінці платника. »

В ухвалі від 1 липня 2003 року (Cass. com., 1 липня 2003 року, *Gallotte*, № 00-13966), яка стосувалась нарахування додаткових 40% податку на договір дарування через відсутність декларації, Касаційний суд зробив наступне уточнення:

« стаття 6 § 1 (...) відкриває можливість для позову повної юрисдикції з тим, аби застосована податковим органом санкція була пропорційною поведінці платника в конкретних обставинах справи, а суддя, що виносить рішення по суті справи, може здійснити надані йому таким чином повноваження лише отримавши від сторони, яка оскаржує застосування санкції, можливість оцінити принцип і розмір останньої (...) »

2. Державна Рада

34. Державна Рада, зі свого боку, спочатку висловила з приводу статей 1728 та 1729 загального кодексу податків, які передбачають різні штрафні санкції залежно від дій платника та кваліфікації, яка застосовується щодо них (стаття 1729 в редакції, що діяла на той час, передбачала нарахування додаткових 40% від суми платежів у випадку

недобросовісної поведінки платника та 80% у випадку шахрайських дій з його боку).

В оприлюдненій 5 квітня 1996 року думці стосовно статті 1729 (ДР, думка Houdmond, Огляд судової практики з питань оподаткування (RJF) 5/96, № 607), Державна Рада висловила наступним чином:

« закон (...), який встановлює пропорційність штрафних санкцій діям, вчиненим з боку платника, передбачив застосування різних ставок додаткових нарахувань залежно від кваліфікації, яка може застосовуватись до поведінки останнього. Податковий суддя, здійснивши повну перевірку застосованої податковим органом кваліфікації, повинен застосувати ставку донарахування, яка передбачена законом для подібного випадку, не маючи при цьому можливості корегувати її з метою врахування серйозності провини з боку платника. »

35. У відповідь на нове звернення стосовно корегування штрафних санкцій, передбачених статтею 1729, Державна Рада навела наступне уточнення в своїй думці, оприлюдненій 8 липня 1998 року (ДР, думка Fattell, RJF 1998, № 970 ; див. також CE, 24 вересня 2003 року, Société Paolo Nancéienne, RJF 12/03, № 1393) :

« Податковий суддя, здійснивши повну перевірку наведених фактів і застосованої податковим органом кваліфікації, ухвалює, по кожному з випадків, залежно від результатів цієї перевірки, рішення або про збереження в силі чи застосування дійсно належного донарахування за передбаченою законом ставкою, не маючи при цьому можливості корегувати останню з метою врахування серйозності провини з боку платника, або, якщо він вважає, що податковим органом не було встановлено, що платник вдався до шахрайських дій або виявив недобросовісність, про збереження в силі стосовно нього лише пені за несвоєчасну сплату. Положення пункту 1 статті 6 Конвенції (...) не несуть для нього зобов'язання вчиняти в інший спосіб (...) »

36. Державна Рада виступила з таким самим судженням стосовно статті 1728 загального кодексу податків, яка передбачає накладання штрафних санкцій за різними ставками залежно від ступеня серйозності недотримання платником своїх зобов'язань стосовно декларування (ДР, 8 березня 2002 року, SARL Clinique de Mazargues, RJF 2002, № 671 та ДР, 6 червня 2007 року, Lemarinier, RJF 2007, № 1042).

37. Згодом, Державна Рада перенесла цей підхід до штрафних санкцій, які, хоч і фігурують в окремій статті загального кодексу податків, входять до комплексу покарань, який включає штрафні санкції, передбачені іншими статтями (див., зокрема, штрафні санкції в розмірі 5%, передбачені статтею 1788 *septies* (переіменована в статтю 1788 A4) кодексу у випадку недекларування податку на додану вартість, що підлягає автоматичному відрахуванню, ДР, 30 листопада 2007 року, Société Sideme, RJF 2008, № 172 ; штрафні санкції в розмірі 50%, які фігурують в статті 1740 *ter* (переіменована 1737) кодексу у випадку приховування або маскуванню особи чи адреси постачальника

або клієнта, ДР, 26 травня 2008 року, Société Anonyme Norelec, RJF 2008, № 981 та штрафні санкції в розмірі 150% (зменшені до 100% у 2005 році), які передбачає стаття 1730 кодексу за протидію податковій перевірці, СЕ, 5 березня 2009 року, Gonzales-Castrillo, Огляд податкового права 2009, № 10).

3. Конституційна Рада

38. З приводу двох першочергових запитів щодо конституційності, які стосувались податкових донарахувань в розмірі 40%, передбачених статтями 1728 та 1729 загального кодексу податків (відповідно, у випадку неподання декларації після отримання формальної вимоги, а також недобросовісності платника податку), Конституційна Рада, двома рішеннями від 17 березня 2011 року, заявила про відповідність зазначених статей Конституції, в наступних формулюваннях, які мають подібний виклад в обох згаданих рішеннях:

« Зважаючи (...), що принцип індивідуалізації покарання, який витікає зі статті [8 Декларації 1789 року], включає в себе, що нарахування додаткових платежів, коли воно має характер стягнення, може застосовуватися лише в тому випадку, якщо податковий орган, за відповідного контролю з боку судді, прийняв рішення про його застосування із врахуванням обставин, властивих конкретній справі; що, разом з тим, законодавцю не може бути заборонено встановлювати норми, які забезпечують ефективне покарання правопорушень;

(...)

Зважаючи, що оскаржуване положення встановлює фінансову санкцію, природа якої напряму пов'язана із природою правопорушення; що самим законом забезпечена варіативність покарань в залежності від серйозності діянь, які підлягають покаранню; що суддя ухвалює, по кожному випадку, після проведення повної перевірки наведених фактів та застосованої податковим органом кваліфікації, рішення або про збереження в силі (...) дійсно належного донарахування за передбаченою законом ставкою, або про заміну її іншою серед передбачених положеннями статті (...) ставкою, якщо він вбачає законні підстави для цього [(стаття 1728)], або про залишення в силі відносно платника лише пені за несвоєчасну сплату, якщо він вважає, що податковим органом не встановлено, що останній вчинив шахрайські дії чи діяв недобросовісно [(стаття 1729)]; що, таким чином, він має можливість встановлювати покарання пропорційно до серйозності діянь, вчинених платником; що ставка у 40% не має очевидних ознак непропорційності (...)

СТОСОВНО ПРАВА

I. СТОСОВНО ТВЕРДЖЕНЬ ПРО ПОРУШЕННЯ СТАТТІ 6 § 1 КОНВЕНЦІЇ ВІДНОСНО ВІДСУТНОСТІ ДОСТУПУ ДО СУДУ ПОВНОЇ ЮРИСДИКЦІЇ

39. Заявник заявляє про порушення статті 6 § 1 Конвенції, відповідні положення якої мають наступний виклад:

«Кожен (...) при встановленні обґрунтованості будь-якого кримінального обвинувачення, висунутого проти нього, має право на справедливий розгляд (...) судом (...).

Він оскаржує штраф, який був накладений на нього на підставі статті 1770 *octies* (переіменована в статтю 1761 § 2) загального кодексу податків. Він вважає, що це положення не надає податковому судді повноваження повної юрисдикції, яке б дозволило йому змінювати штраф пропорційно до серйозності діянь, які закидаються платнику податку.

40. Уряд не погоджується з цією тезою.

A. Щодо прийнятності

41. Суд відзначає, що Уряд в своїх зауваженнях доходить висновку про можливість застосування статті 6 § 1 Конвенції в її кримінальній складовій, і поділяє його підхід.

42. Суд констатує, що ця скарга не має очевидних ознак необґрунтованості в сенсі статті 35 §3 (а) Конвенції. Суд відзначає також, що вона не наражається на жоден інший мотив неприйнятності. Таким чином, її належить визнати прийнятною.

B. По суті

1. Аргументи сторін

а) Заявник

43. Заявник наголошує, що штрафні санкції, передбачені колишньою статтею 1770 *octies* загального кодексу податків, підлягають автоматичному застосуванню з боку податкового органу під час стягнення недоотриманої суми податку на коштовні метали, дорогоцінності, предмети мистецтва, колекціонування і антикваріату. ("податок на предмети мистецтва"). Він наголошує також, що у випадку, коли податковий суддя залишає в силі донарахування податку, він змушений також залишити в силі відповідні штрафні

санкції. Це витікає з самого тексту колишньої статті 1770 *octies*, в якій основне донарахування податкового платежу подається як єдиний і унікальний факт, що породжує застосування штрафних санкцій. Він заявляє, що, всупереч твердженням Уряду стосовно повноважень податкового органу, податкові інспектори не мали іншого вибору, аніж застосувати зазначені штрафні санкції. Єдиний спосіб уникнути цього автоматизму полягає у звільненні від санкцій в порядку амністії, а також у мировій угоді (стаття L. 247 книги податкових процедур), яку податковий орган приймає лише на власний розсуд та в обмін на зобов'язання платника податку відмовитись від будь-яких судових оскаржень. Таким чином, платник, який бажає оскаржити основне донарахування податку та штрафні санкції, не зможе отримати амністії чи мирової угоди стосовно штрафних санкцій.

44. Стосовно повноважень податкового судді, заявник заявляє про те, що, якщо загалом штрафні санкції можуть бути оскаржені з точки зору процедури їхнього застосування або їхньої обґрунтованості, його скарга в рамках даної справи стосується лише їхньої обґрунтованості. В цьому зв'язку, він підкреслює, що суддя не має можливості ухвалити рішення про звільнення від їх сплати без звільнення від сплати відповідних основних податкових платежів, а отже він є пов'язаним автоматичним характером цієї санкції.

45. Заявник уточнює, що, всупереч аргументам Уряду, закон не передбачає жодної можливості для корегування розміру штрафу, оскільки загальний кодекс податків передбачає лише одну санкцію для податку на предмети мистецтва (100% на той час, 25% на сьогодні). У відповідь на довод Уряду, згідно якого немає потреби надавати податковому судді повноваження щодо корегування розміру штрафу, заявник наголошує, що йому доводилось страждати від деяких його продавців, які зобов'язувались (деякі письмово) обрати режим загального права для оподаткування доходів, але не дотримали своїх зобов'язань, що призвело до донарахувань на його адресу як покупця, хоча його поведінка була цілковито добросовісною. Він вважає, що, за таких обставин, податковий суддя мусив би звільнити його від штрафних санкцій.

б) Уряд

46. Уряд наголошує насамперед, що, всупереч аргументам заявника, податковий орган в жодному випадку не змушений, з точки зору права, накладати штрафні санкції, оскільки жодний законодавчий чи підзаконний акт не встановлює для нього такого зобов'язання. Згідно постійної судової практики Державної Ради, якщо він знаходиться в ситуації пов'язаної компетенції стосовно встановлення і стягнення податку згідно норм законодавства, ця ситуація не властива йому в питанні накладання штрафних податкових санкцій. (див.

стосовно адміністративних санкцій ДР 8 січня 1971 року, *Sieur Gallon, Recueil Lebon*, стор. 21, та стосовно податкових штрафних санкцій ДР 1 жовтня 1979 року, *Association pour l'unification du christianisme mondial*, RJF 11/99, стор. 837). З іншого боку, податковий орган має повноваження щодо зменшення та часткового сисання штрафних податкових санкцій, яке дозволяє йому враховувати ситуації виняткового характеру, як це передбачено статтею L. 247 книги податкових процедур. Крім того, платник має можливість звернутись з позовом щодо перевищення повноважень на оскарження можливої відмови податкового органу надати йому податкову амністію.

47. Після цього Уряд заявляє про те, що при розгляді справи податковим суддею доля штрафних санкцій не є механічно пов'язана із долею податкових нарахувань. Звичайно, якщо суд приймає рішення про звільнення від сплати податку, штрафні санкції механічно зазнають такої ж долі, втім, вони можуть бути зняті з платника навіть при збереженні податкових нарахувань. Уряд підкреслює, що платник може наводити власні аргументи на оскарження штрафних санкцій, чи то стосовно процедури їхнього ухвалення, чи то стосовно їхньої обґрунтованості. Суддя приймає окреме рішення щодо штрафних санкцій і перевіряє, чи дотримані всі законні умови для їхнього застосування. Уряд зазначає, що суддя перевіряє, зокрема, поняття "недобросовісності" (нині "зумисне порушення") або "шахрайських дій", які призводять до застосування іншої ставки штрафу, і уточнює, що існують численні приклади справ, в яких штрафні санкції внаслідок недобросовісності були зняті з платника, незалежно від ситуації із основним податковим нарахуванням. Стосовно порушень положень загального кодексу податків, що визначають податок на предмети мистецтва, незначна кількість судових справ не дозволяє дізнатись, чи в судовій практиці було б дотримано суто об'єктивного бачення звинувачення або ж враховано контекст вчинення порушення.

48. В справі, що розглядається, Уряд вважає, що відсутність можливості корегування суддею розміру штрафних санкцій, передбачених статтею 1770 *octies* загального кодексу податків, не несе в собі порушення права на справедливий судовий розгляд, ані права на доступ до правосуддя в сенсі статті 6 § 1 Конвенції. Він заявляє, насамперед, про те, що в самому законі передбачена пропорційність покарання переслідуваним неправомірним діянням, оскільки штрафні санкції встановлюються у відсотковому вираженні від суми несплаченого податку, а їхній розмір є відносно поміркованим, адже він був зменшений зі 100% до 25% від несплаченої суми постановою від 7 грудня 2005 року, чим скористався заявник в процесі розгляду справи. Уряд підкреслює, що Суд вже мав нагоду висловитись щодо відповідності подібних механізмів вимогам статті 6, і посилається на ухвалу *Malige c. France* (23 вересня 1998 року, § 49, *Recueil des arrêts*

et décisions 1998-VII), а також на рішення Комісії у справі *Taddei c. France* (№ 36118/97, рішення Комісії від 29 червня 1998 року, Рішення та Доповіді (РД) 94, стор. 108). Він уточнює, що Державна Рада, під час розгляду цієї справи, спиралась на вищезгадану ухвалу *Malige* і, провівши перевірку пропорційності штрафу, який є єдиним покаранням, передбаченим в сфері оподаткування предметів мистецтва, дійшла висновку про дотримання статті 6. В цьому зв'язку, Уряд посилається на систему штрафних пунктів, яка інтегрована до посвідчення водія і передбачає, що кожне порушення правил дорожнього руху призводить до відрахування певної кількості пунктів.

49. Уряд заявляє, що, в будь-якому випадку, відсутність додаткового пом'якшення штрафних санкцій виправдовується самою природою цих санкцій, оскільки ніякий особливий мотив не може, в принципі, виправдати факт ухилення від оподаткування. Це тим більш доречно в даній справі, де обов'язок сплати податку юридично покладається не на того, хто фактично зазнає пов'язані з ним витрати (продавця, а не покупця), а факт неперерахування на рахунки казначейства отриманої суми податку призводить до безпідставного збагачення на його користь.

50. Уряд уточнює, що, загалом, режим застосування адміністративних санкцій в сфері оподаткування пов'язаний із масовим характером окремих випадків, які підлягають опрацюванню, і характеризується використанням відносно простих розрахункових таблиць, виходячи з таких критеріїв, як масовість випадків, бажана швидкість опрацювання та прагнення до однорідності застосування. Інтегрована до посвідчення водія система штрафних пунктів, схвалена Судом в ухвалі *Malige*, в рамках якої фіксована кількість пунктів вираховується за кожне порушення, належить саме до цієї категорії. Стосовно штрафних санкцій в сфері оподаткування, діючі тексти передбачають, як правило, для кожного типу порушень або шкалу з кількома ставками штрафу, або єдину ставку штрафу. Ситуація є відмінною порівняно з системами штрафних санкцій в сфері економічної діяльності, які застосовуються незалежними адміністративними органами за логікою "декриміналізації" і яким властиві несистемні покарання показового характеру, а також діючі тексти, що передбачають високі граничні ставки штрафу з можливістю корегування в напрямку зниження.

51. Уряд вважає, що висування, на підставі статті 6 § 1 Конвенції, вимоги загального характеру щодо індивідуалізації адміністративних санкцій, однією з категорій яких є податкові санкції, виходило би за межі предмету цієї статті, яка стосується дієвості судового контролю, і мало би значні наслідки економічного характеру для масової системи адміністративних санкцій.

52. Уряд заявляє також, що органи адміністративного судочинства, які уповноважені розглядати судові спори, пов'язані із застосуванням податковими органами штрафних санкцій, передбачених колишньою статтею 1770 *octies* загального кодексу податків, можуть розглядатися лише як суди "повної юрисдикції" в сенсі судової практики Суду, якою широко надихається Державна Рада. У французькому праві податковий суддя є суддею повної юрисдикції, що означає, з одного боку, що він здійснює перевірку не тільки фактів, але й застосування права і, з іншого боку, що він має повноваження скасувати адміністративне рішення, а також визначати на свій розсуд розмір податку чи штрафу з метою коректного виконання закону та в межах, встановлених ним. В питанні штрафних санкцій, він перевіряє реальність факту правопорушення, після чого зберігає в силі штрафні санкції, якщо правопорушення має місце, або, в зворотньому випадку, повністю звільняє від них; він може також замінити більш високу ставку штрафу більш низькою у випадку, коли відсутні належні підстави для застосування першої (зокрема, при нарахуванні штрафних санкцій за недобросовісну поведінку) або погодитись із заміною одного штрафу іншим на прохання податкового органу, за певних умов.

53. У випадку простих штрафних санкцій, як це має місце в даній справі, суддя фактично має вибір між збереженням в силі штрафних санкцій та звільненням від них після того, як буде здійснена повна перевірка фактів та складових правопорушення. Посилаючись *a contrario* на справу *Schmautzer c. Autriche* (23 жовтня 1995 року, серія А № 328-А), в якій Суд дійшов висновку про порушення статті 6 § 1 внаслідок неповної перевірки, проведеної австрійськими судовими органами, Уряд підкреслює, що в даній справі позов дозволяв судді замінити оцінку, зроблену податковим органом, своєю власною, аби перевірити, чи природа фактів виправдовувала застосування передбаченої законом санкції. Уряд доходить висновку, що навіть не маючи повноваження для корегування санкції, суддя володіє повноваженням "повної юрисдикції" в сенсі судової практики Суду, і що право заявника на справедливий судовий розгляд було дотримано в рамках цієї справи.

2. Оцінка Суду

54. Суд нагадує, що система адміністративних штрафів, на кшталт штрафних податкових санкцій, про які йдеться в даній справі, не суперечить статті 6 § 1 Конвенції, якщо платник податку має можливість звернутись з приводу будь-якого рішення стосовно себе до суду, який гарантує дотримання цієї статті (*Bendenoun c. France*, 24 лютого 1994 року, § 46, серія А № 284, та *Silvester's Horeca Service c. Belgique*, № 47650/99, § 25, 4 березня 2004 року).

55. Дотримання статті 6 § 1 Конвенції дійсно включає в себе те, що рішення адміністративного органу, в якому не дотримано умови зазначеної статті, підлягає подальшій перевірці з боку судового органу повної юрисдикції (*Schmautzer*, вищезгадане, § 34, *Umlauf c. Autriche*, 23 жовтня 1995 року, § 37, серія А № 328-В, *Gradinger c. Autriche*, 23 жовтня 1995 року, § 42, серія А № 328-С, *Pramstaller c. Autriche*, 23 жовтня 1995 року, § 39, серія А № 329-А, *Palaoro c. Autriche*, 23 жовтня 1995 року, § 41, серія А № 329-В, та *Pfarrmeier c. Autriche*, 23 жовтня 1995 року, § 38, серія А № 329-С). Однією з характерних властивостей такого судового органу є його повноваження переглядати будь-який пункт рішення, ухваленого органом нижчої інстанції. Зокрема, він мусить володіти компетенцією на дослідження всіх фактичних і правових аспектів судового спору, який переданий на його розгляд (*Chevrol c. France*, № 49636/99, § 77, ЄСПЛ 2003-III, *Silvester's Horeca Service*, вищезгадане, § 27, та *A. Menarini Diagnostics S.r.l. c. Italie*, № 43509/08, § 59, 27 вересня 2011 року).

56. Суд відзначає, що в даній справі заявник зміг звернутись до адміністративного суду з позовом щодо звільнення від додатково нарахованого податку та штрафних санкцій, а згодом звернутись до апеляційного адміністративного суду та Державної Ради відповідно з апеляційним і касаційним позовом. В даному випадку йшлося про позов повного оскарження, в рамках якого адміністративний суддя володіє розширеними повноваженнями: він оцінює всі фактичні і правові аспекти справи і може не тільки скасувати чи підтвердити адміністративний акт, але також переглянути його або ж замінити рішення адміністративного органу своїм власним та висловитись стосовно прав позивача; в питаннях оподаткування, він може звільняти платника від сплати податків та штрафних санкцій, покладених на нього, або змінювати їхній розмір в межах виконання закону, а в питаннях штрафних санкцій - застосувати нижчу ставку замість вищої, якщо таке передбачено законом (вищенаведені пункти 29-30 ; див., *a contrario*, *Silvester's Horeca Service*, вищезгадане, § 28).

57. Звідси витікає, що в адміністративному і в апеляційному адміністративному судах - судових інстанціях, які задовільняють вимогам статті 6 § 1 - заявник зміг викласти всі фактичні і правові аргументи, які видавались йому корисними для підтримки його клопотання про звільнення від сплати податку і штрафних санкцій (див., *mutatis mutandis*, *Malige*, вищенаведене, § 48), і, зокрема, заявити про невідповідність податку правовим нормам Співтовариства та оскаржити в деталях визначення його бази, яка, до речі, була зменшена на користь заявника апеляційним адміністративним судом (вищенаведений пункт 17).

58. Скарга заявника стосується того факту, що, в рамках даної справи, органи адміністративного судочинства не володіли

відповідним повноваженням для корегування розміру податкового штрафу внаслідок відсутності правових норм, які б дозволяли це.

59. Перш за все, Суд зауважує, що сам закон встановлює певною мірою пропорційний зв'язок між штрафом і серйозністю поведінки платника податку, оскільки цей штраф визначається у відсотках від суми несплаченого податку, для оскарження бази якого заявник отримав достатню можливість (див., *mutatis mutandis*, *Valico S.r.l. c. Italie* (ріш.), № 70074/01, ЄСПЛ 2006-III). Суд допускає водночас, як про це наголошує Уряд, особливий характер судових спорів з питань оподаткування, який включає вимогу ефективності з метою захисту інтересів Держави, і зауважує, крім того, що ці судові спори не входять до базового ядра кримінального права в сенсі Конвенції (див., *mutatis mutandis*, *Jussila c. Finlande* [ВП], № 73053/01, § 43, ЄСПЛ 2006-XIII). Зрештою, він вважає, що ставка штрафу, встановлена в розмірі 25% розпорядженням від 7 грудня 2005 року, не є непропорційною (*Malige*, вищезгадане, § 49 ; див., *a contrario* та *mutatis mutandis*, *Mamidakis c. Grèce*, № 35533/04, § 48, 11 січня 2007 року та *Grifhorst c. France*, № 28336/02, § 105, 26 лютого 2009 року).

60. Таким чином, за відсутності неправових дій, Суд доходить висновку, що в даній справі не мало місця порушення статті 6 § 1.

(...)

ВИХОДЯЧИ З ЦИХ МОТИВІВ, СУД, ОДНОСТАЙНО,

(...)

2. Заявляє про відсутність порушення статті 6 § 1 Конвенції.

Вчинено французькою мовою та повідомлено в письмовій формі 7 червня 2012 року на виконання статті 77 §§ 2 і 3 регламенту.

Стівен Філіпс
Заступник секретаря

Дін Спілмен
Головуючий

© Рада Європи/Європейський суд з прав людини, 2013.

Офіційними мовами Європейського суду з прав людини є англійська та французька мови. Цей переклад було замовлено за підтримки Цільового фонду «Права людини» Ради Європи (www.coe.int/humanrightstrustfund). Він не є зобов'язальним для Суду; також Суд не несе жодної відповідальності за його якість. Його можна завантажити з бази рішень Європейського суду з прав людини HUDOC (<http://hudoc.echr.coe.int>) або з будь-яких інших баз даних, в яких Суд його також розмістив. Його можна відтворювати в некомерційних цілях за умови, що будуть зазначені повна назва справи та посилання на авторське право і Цільовий фонд «Права людини». Для використання будь-якої частини цього перекладу в комерційних цілях слід звертатися за наступною адресою: publishing@echr.coe.int.

© Council of Europe/European Court of Human Rights, 2013.

The official languages of the European Court of Human Rights are English and French. This translation was commissioned with the support of the Human Rights Trust Fund of the Council of Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). It does not bind the Court, nor does the Court take any responsibility for the quality thereof. It may be downloaded from the HUDOC case-law database of the European Court of Human Rights (<http://hudoc.echr.coe.int>) or from any other database with which the Court has shared it. It may be reproduced for non-commercial purposes on condition that the full title of the case is cited, together with the above copyright indication and reference to the Human Rights Trust Fund. If it is intended to use any part of this translation for commercial purposes, please contact publishing@echr.coe.int.

© Conseil de l'Europe/Cour européenne des droits de l'homme, 2013.

Les langues officielles de la Cour européenne des droits de l'homme sont le français et l'anglais. La présente traduction a été effectuée avec le soutien du Fonds fiduciaire pour les droits de l'homme du Conseil de l'Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). Elle ne lie pas la Cour, et celle-ci décline toute responsabilité quant à sa qualité. Elle peut être téléchargée à partir de HUDOC, la base de jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (<http://hudoc.echr.coe.int>), ou de toute autre base de données à laquelle HUDOC l'a communiquée. Elle peut être reproduite à des fins non commerciales, sous réserve que le titre de l'affaire soit cité en entier et s'accompagne de l'indication de copyright ci-dessus ainsi que de la référence au Fonds fiduciaire pour les droits de l'homme. Toute personne souhaitant se servir de tout ou partie de la présente traduction à des fins commerciales est invitée à le signaler à l'adresse suivante : publishing@echr.coe.int.