

RUSTAMKHANLI v. Azerbaijan (№ 24460/16)

Обставини справи

Справа стосувалася оскарження заявником проведеної податковим органом без завчасного попередження виїзної податкової перевірки та заморожування банківських рахунків редакції його журналу Qanun (Qanun Jurnalı Redaksiy), що порушило, на думку заявника, його права, передбачені статтями 6 і 8 Конвенції та статтею 1 Першого протоколу до Конвенції.

Заявник, пан Shahbaz Khudu oglu Rustamkhanli – засновник, директор і єдиний власник редакції журналу Qanun (далі – компанія) товариства з обмеженою відповідальністю, заснованого в Азербайджані в 1992 році, та відомого у країні видавництва.

Приблизно об 11:00 01 листопада 2013 року група співробітників Департаменту податкового аудиту Міністерства податків і зборів (the Tax Audit Department of the Ministry of Taxes, далі – Департамент податкового аудиту) прибула до офісу компанії, де вони повідомили заявнику про своє рішення провести виїзну податкову перевірку без попереднього повідомлення. За словами заявника, вони показали йому рішення Департаменту податкового аудиту, але не надали його копію.

Того ж дня співробітники Департаменту податкового аудиту провели обшук в офісі компанії та вилучили електронні пристрої, документи, печатки, блокноти, журнали та буклети. Щодо вказаних документів та предметів було проведено експертизи. Вони були повернуті заявнику приблизно через шість місяців після їх вилучення.

23 грудня 2013 року Департамент податкового аудиту оприлюднив протокол про результати податкової перевірки, в якому процитував статтю 38.3.5 Податкового кодексу, що є правовою підставою для проведення виїзної податкової перевірки компанії без завчасного попередження. У протоколі також зазначалося, що під час перевірки необхідно було вилучити документи і предмети як зразки, відповідно до статті 43.2 Податкового кодексу, і що директор компанії (заявник) запропонував податковим органам вилучити оригінали цих документів і предметів з огляду на їх великий обсяг та відсутність можливості зробити з них копії. Більше того, у тому ж офісі зберігалися документи, що стосувалися інших компаній, тому було неможливо відрізнити документи, що належали одній компанії, від документів, що належали іншій.

У протоколі також зазначалося, що оскільки компанія не вела бухгалтерський облік відповідно до встановлених правил, неможливо було визначити операції, які підлягали оподаткуванню, і тому було прийнято рішення, що податки компанії будуть нараховані на підставі відповідної

інформації, а податкові органи визначають компанію, яка здійснює аналогічну діяльність, для порівняння, відповідно до статті 67 Кодексу.

У зв'язку з цим товариство з обмеженою відповідальністю ANS Press Publishing House було обрано як компанію, що здійснювала аналогічну діяльність, і надана нею інформація була використана для цілей податкової перевірки.

За результатами перевірки протоколом було виявлено численні порушення бухгалтерського обліку компанії щодо кількості працівників та розміру їхньої заробітної плати. Зокрема, компанія не задекларувала фактичну заробітну плату деяких своїх працівників, а відобразила в обліку заробітну плату в меншому розмірі, ніж фактично виплачувалася. У зв'язку з цим у протоколі йшлося про різницю між офіційною заробітною платою цих працівників, зафіксованою компанією, та заробітною платою цих працівників, зазначеною у довідках, які компанія надала своїм працівникам для їхніх власних банківських рахунків. У протоколі було взято до уваги вищезазначені порушення бухгалтерського обліку компанії та зроблено висновок, що компанія мала податковий борг у розмірі 31 238,02 азербайджанських манатів (AZN) (на той час приблизно 29 000 євро (EUR) та запропоновано накласти штраф у розмірі 15 675,50 азербайджанських манатів (AZN) (на той час приблизно 14 500 євро (EUR)), що дорівнювало 50 % податкової заборгованості компанії.

Податковий орган ухвалив рішення про заморожування банківських рахунків компанії в частині дебетових операцій та про стягнення в рахунок погашення податкового боргу коштів, наявних на банківських рахунках компанії.

Заявник безуспішно намагався оскаржити рішення податкових органів у національних судах та визнати їх протиправними.

Оцінка Суду

Стаття 8 Конвенції

Щодо того, чи мало місце втручання у права, ЄСПЛ наголосив, що згідно з його усталеною практикою, обшук і виїмка, проведені в приміщеннях компанії, становлять втручання у права, захищені статтею 8 Конвенції, зокрема, право на повагу до житла і кореспонденції (див. рішення у справах *Bernh Larsen Holding AS and Others v. Norway*, № 24117/08, § 106, від 14 березня 2013 року; *Naumenko and SIA Rix Shipping v. Latvia*, № 50805/14, § 46, від 23 червня 2022 року; та *UAB Kesko Senukai Lithuania v. Lithuania*, № 19162/19, § 109, від 4 квітня 2023 року).

Уряд визнав, що перевірка у приміщенні компанії та вилучення різних документів і предметів становили втручання у право заявника на повагу до його житла та кореспонденції, і Суд не мав підстав вважати інакше.

Щодо питання, чи мало місце також втручання у право заявника на повагу до його приватного життя, Суд зазначив, що оскільки йому не було надано копії протоколу № 1300777013701082 від 1 листопада 2013 року про вилучення документів і предметів, складеного податковим органом, він не міг чітко встановити характер документів і предметів, вилучених під час виїзної перевірки. За таких обставин ЄСПЛ не вважав за необхідне визначати для цілей цієї справи, чи мало місце також втручання у право заявника на повагу до його приватного життя (див. *Bernh Larsen Holding AS and Others*, згадане вище, § 107).

Щодо того, чи були втручання у права заявника виправданими, Суд нагадав, що втручання буде порушенням статті 8 Конвенції, якщо воно не може бути виправдане відповідно до пункту 2 статті 8 Конвенції як таке, що здійснюється згідно з законом, переслідує одну або декілька перелічених у ньому законних цілей і є необхідним у демократичному суспільстві для досягнення відповідної мети або цілей.

Вирази «встановлений законом» та «відповідно до закону» у статтях 8–11 Конвенції вимагають, щоб оскаржуваний захід мав певну основу в національному законодавстві, а також був сумісним з принципом верховенства права, який прямо згадується в преамбулі Конвенції та притаманний усім її статтям (див. рішення у справі *Selahattin Demirtaş v. Turkey* (№ 2) [GC], № 14305/17, п. 249, від 22 грудня 2020 року, з подальшими посиланнями).

Вираз «відповідно до закону» не тільки вимагає, щоб оскаржуваний захід мав певну основу в національному законодавстві, але також стосується якості закону. Це означає, що якщо національний закон дозволяє втручання, він повинен бути достатньо доступним, точним і передбачуваним у застосуванні, щоб уникнути будь-якого ризику свавілля. Закон є «передбачуваним», якщо він сформульований з достатньою точністю, щоб дозволити особі - за необхідності з відповідною консультацією – регулювати свою поведінку (див. згадане вище рішення у справі *Bernh Larsen Holding AS and Others*, § 123).

Сумісність з принципом верховенства права вимагає, щоб національне законодавство забезпечувало належний захист від свавільного втручання у права за статтею 8 Конвенції (див. *Erduran та Em Export Diş Tic A.Ş. v. Turkey*, № 25707/05 та № 28614/06, § 80, від 20 листопада 2018 року).

Суд зазначив, що національне податкове законодавство Азербайджану уповноважувало податковий орган проводити обшук і виїмку під час виїзної податкової перевірки без завчасного попередження за рішенням керівника (або заступника керівника) податкового органу без ордеру суду, який міг

обмежити або контролювати обшук і виїмку, про які йдеться (див. рішення у справі *Delta Pekárny a.s. v. the Czech Republic*), № 97/11, § 86, від 2 жовтня 2014 року).

Водночас хоча Держави і можуть вважати за необхідне вдаватися до таких заходів для отримання відповідних доказів, тим не менш, відповідне законодавство і практика повинні забезпечувати адекватні та ефективні гарантії проти зловживань (див., *mutatis mutandis*, *Société Colas Est and Others v. France*, № 37971/97, § 48, ECHR 2002-III; *Société Canal Plus and Others v. France*, № 29408/08, § 54, від 21 грудня 2010 року; та *Naumenko and SIA Rix Shipping*, згадане вище, § 50). Більше того, аспекти ефективності податкової перевірки, які можуть виправдати відносно широкі повноваження на початкових етапах податкового провадження, не можуть тлумачитися як такі, що надають податковим органам необмежену свободу дій (див. згадане вище рішення у справі *Bernh Larsen Holding AS and Others*, § 130).

Однак у цій справі ЄСПЛ не переконався, що на практиці існували адекватні та ефективні гарантії проти необмеженого розсуду. Що стосується положень національного законодавства, Суд зазначив, що хоча воно і обмежувало вилучення документів і предметів лише тими, які необхідні для обчислення податків, передбачаючи, що під час виїзної податкової перевірки забороняється вилучати документи і предмети, які не є необхідними для обчислення податків, податковий орган не дотримався цих положень. Зокрема, ЄСПЛ вказав, що з обставин справи та поданих сторонами матеріалів зрозуміло, що податковий орган проігнорував вказані положення, вилучивши під час обшуку численні документи і предмети, не зробивши жодного розмежування між документами та предметами щодо того, чи були вони необхідними для обчислення податків.

Суд також наголосив, що, розглядаючи скарги компанії, національні суди не звернули уваги на недотримання податковим органом відповідних положень національного законодавства під час проведення обшуку та виїмки. Зокрема, вони не здійснили жодної змістовної оцінки законності та обсягу виїмки, проведеної податковим органом.

Суд дійшов висновку, що втручання, про яке йдеться, не було «відповідно до закону» у розумінні пункту 2 статті 8 Конвенції, тому мало місце порушення статті 8 Конвенції.

Стаття 1 Першого протоколу до Конвенції

ЄСПЛ виснував, що мало місце втручання у право власності заявника в результаті накладення податковим органом арешту на банківські рахунки компанії. Водночас Суд вказав, що заморожування банківських рахунків має розглядатися як захід контролю за використанням майна (див. рішення у справах *Uzan and Others v. Turkey*, № 19620/05 and 3 Others, § 194, від 5 березня

2019 року, та *Yunusova and Yunusov v. Azerbaijan* (№ 2), № 68817/14, § 167, від 16 липня 2020 року).

Першою і найважливішою вимогою статті 1 Першого протоколу до Конвенції є те, що будь-яке втручання органу державної влади у мирне володіння майном має бути законним (див., серед інших рішень, *Iatridis v. Greece* [GC], № 31107/96, § 58, ECHR 1999-II, та *Béláné Nagy v. Hungary* [GC], № 53080/13, § 112, від 13 грудня 2016 року). Ця концепція вимагає, щоб оскаржувані заходи мали підґрунтя в національному законодавстві, а закон має бути доступним для зацікавлених осіб, точним і передбачуваним. Хоча тлумачення і застосування національного законодавства належить насамперед до компетенції національних органів влади, Суд зобов'язаний перевірити, чи призводить спосіб тлумачення і застосування національного законодавства до наслідків, що відповідають принципам Конвенції у світлі практики ЄСПЛ (див. рішення у справі *Beyeler v. Italy* [GC], № 33202/96, §§ 109 і 110, ECHR 2000-I; «Фонд "Батьківська турбота" проти України», № 5876/15, § 56, від 9 жовтня 2018 року; та *Democracy and Human Rights Resource Centre and Mustafayev v. Azerbaijan*, № 74288/14 та № 64568/16, § 67, від 14 жовтня 2021 року).

Стаття 1 Першого протоколу до Конвенції вимагає, щоб будь-яке втручання мало розумне співвідношення пропорційності між застосованими засобами та переслідуваною метою. Цей справедливий баланс буде порушений, якщо відповідна особа буде змушена нести індивідуальний і надмірний тягар (див. рішення у справах *G.I.E.M. S.r.l. and Others v. Italy* [GC], № 1828/06, § 300, від 28 червня 2018 року, та *Uzan and Others*, згадане вище, § 203).

Суд неодноразово зазначав, що хоча стаття 1 Першого протоколу до Конвенції не містить чітких процесуальних вимог, судове провадження щодо права на мирне володіння своїм майном повинно також надавати особі розумну можливість подати свою справу до компетентних органів з метою ефективного оскарження заходів, що втручаються у права, гарантовані цим положенням. Таким чином, втручання у права, передбачені статтею 1 Першого протоколу до Конвенції, не може бути легітимним за відсутності змагального процесу, який відповідає принципу рівності сторін і дозволяє обговорювати аспекти, що мають важливе значення для результату справи. Для того, щоб забезпечити виконання цієї умови, застосовні процедури повинні розглядатися з загальної точки зору (див. згадане вище рішення у справі *G.I.E.M. S.r.l. and Others*, § 302, і рішення у справі *Shorazova v. Malta*, № 51853/19, § 105, від 3 березня 2022 року).

У цій справі, розглядаючи скаргу компанії на рішення податкового органу про арешт її банківських рахунків, національні суди не надали жодної оцінки пропорційності вжитого податковим органом заходу, обмежившись лише

визнанням оскаржуваного заходу законним, не надавши жодних додаткових пояснень на підтримку своїх висновків. Зокрема, рішення національних судів не містили жодної оцінки щодо можливих негативних наслідків заморожування банківських рахунків компанії на її діяльність.

Суд дійшов висновку, що заморожування банківських рахунків компанії було накладено та зберігалось без відповідної оцінки пропорційності цього заходу з боку національних органів влади, і тому мало місце порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції.

Стаття 6 Конвенції

Заявник скаржився на те, що національне провадження не було справедливим, оскільки було порушено його право на обґрунтоване рішення.

Суд, взявши до уваги фактичні обставини справи, надані сторонами матеріали та свої висновки за статтею 8 Конвенції та статтею 1 Першого протоколу до Конвенції дійшов висновку, що він розглянув основні правові питання, порушені у цій заяві, і тому немає необхідності постановляти окрему ухвалу щодо прийнятності та суті вищезазначених скарг (див. рішення *Centre for Legal Resources v. Romania* [GC], № 47848/08, § 156, ECHR 2014, та *Aktiva DOO v. Serbia*, № 23079/11, § 89, від 19 січня 2021 року).

Висновок

Порушення статті 8 Конвенції (право на повагу до приватного і сімейного життя).

Порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції (захист власності).

Рішення в цій справі ухвалено Палатою 4 липня 2024 року та набуло статусу остаточного 4 жовтня 2024 року відповідно до пункту 2 статті 44 Конвенції.