

MAROSLAVAC v. Croatia (№ 64806/16)

Обставини справи

Справа стосувалася скарг заявниці за статтею 1 Першого протоколу до Конвенції на те, що податкова перевірка її фінансової діяльності була проведена з процесуальними порушеннями, а також на те, що її було зобов'язано сплатити податки за періоди, щодо яких держава втратила право на стягнення через сплив строків давності.

У 2001 році заявниця, яка є нотаріусом, придбала приміщення для ведення бізнесу, вартість якого, відповідно до національного законодавства, вона мала право вирахувати протягом наступних шести років з податку на прибуток. Заявниця сплатила близько 2 700 000 хорватських кун (HRK; приблизно 360 000 євро (EUR)) за це майно, але пізніше експертний висновок вказав, що його вартість становить 5 000 000 хорватських кун (приблизно 660 000 євро).

В подальшому, рішенням від 26 червня 2007 року Загребський офіс Податкової адміністрації Міністерства фінансів розпочало податкову перевірку відносно заявниці.

7 листопада 2007 року заявниці було вручено акт перевірки від 6 листопада 2007 року, в якому, серед іншого, зазначалося, що у 2001, 2002 та 2003 роках вона не відобразила дохід, отриманий від переоцінки своїх активів, що суперечить національному законодавству, а тому суми, задекларовані у її податковій декларації з податку на прибуток за 2003 рік, мають бути збільшені.

Заявниця подала заперечення щодо зазначеного акту податкової перевірки, вказавши, що перевірка охоплювала 2001 та 2002 роки, які виходять за межі встановленого законом строку давності. Вона також стверджувала, що не мала можливості активно брати участь у провадженні через несвоєчасне вручення рішення про продовження перевірки для включення її податку на прибуток. При цьому її заперечення були помилково надіслані не до того відділу Загребського офісу.

28 грудня 2007 року Загребський офіс прийняв податкове рішення, яким встановив, що заявниця сплатила менше податку на прибуток у 2003, 2004 та 2005 роках, менше ПДВ за всі роки між 2003 та 2007 роками, а також менше податку на прибуток з капіталу за 2003, 2004 та 2005 роки, ніж вона повинна була сплатити. Тому заявницю зобов'язали сплатити донарахований податок і нараховану пеню. В рішенні також було зазначено, зокрема, що незадекларований дохід від переоцінки активів склав 1 462 084,59 хорватських кун.

6 лютого 2008 року заявниця подала скаргу на податкове рішення від 28 грудня 2007 року. Вона скаржилася, серед іншого, на те, що розрахунок її

податкових зобов'язань за 2001 та 2002 роки охоплював періоди, щодо яких закінчився встановлений законом строк давності, а також на те, що вона не мала можливості ефективно брати участь у провадженні. 14 лютого 2008 року заперечення заявниці на акт перевірки були отримані відповідним відділом Загребського офісу.

Як наслідок, 20 лютого 2008 року офіс у місті Загребі прийняв нове податкове рішення, яке замінювало рішення від 28 грудня 2007 року і яким також було встановлено, що заявниця сплатила менше податку на прибуток у 2003, 2004 та 2005 роках, менше ПДВ за всі роки між 2003 та 2007 роками, а також менше податку на приріст капіталу за 2003, 2004 та 2005 роки, ніж вона повинна була сплатити. Заявницю зобов'язали сплатити додатковий податок і нараховану пеню, яка за застосовною ставкою 20 % за 2003 рік становила 513 654,52 хорватських крон (приблизно 68 500 євро).

31 березня 2008 року заявниця подала апеляційну скаргу на рішення податкового органу першої інстанції від 20 лютого 2008 року з раніше зазначених підстав.

9 липня 2008 року Міністерство фінансів відхилило апеляційну скаргу заявниці, встановивши, що податковий орган першої інстанції правильно визначив розмір податкового зобов'язання. Стосовно доводів заявниці про вплив строку давності для стягнення, Міністерство зазначило про наявність у її справі фактів, які вказували на те, що розширення перевірки могло б суттєво змінити суму оподатковуваної податкової бази. Щодо її участі у судовому розгляді Міністерство по суті повторило висновки оскаржуваного податкового рішення про обізнаність заявниці щодо виявлених порушень, на яких ґрунтувався висновок про необхідність розширення податкової перевірки.

В подальшому заявниця подала заяву про перегляд рішення у судовому порядку, скаржачись, серед іншого, на вплив строку давності для нарахування їй податкових зобов'язань за 2001 та 2002 роки та на неможливість ефективно брати участь у судовому розгляді.

19 січня 2011 року Адміністративний суд Республіки Хорватія відхилив заяву про судовий перегляд, вказавши, що заявниця брала участь у податковій перевірці та не зверталася до адміністративних органів зі скаргою про закінчення строку давності.

4 травня 2016 року Конституційний суд відхилив конституційну скаргу заявниці, у якій вона стверджувала про несправедливе провадження у її справі та порушення майнових прав.

Оцінка Суду

(а) Чи мало місце втручання у право власності заявниці

ЄСПЛ зазначив, що рішення національних органів влади, яке зобов'язувало заявницю сплатити певну суму податку на прибуток, становило втручання в її право власності, гарантоване статтею 1 Першого протоколу до Конвенції, при тому розумінні, що таке втручання має розглядатися з точки зору правила другого абзацу статті 1 Першого протоколу до Конвенції, згідно з яким держави мають право застосовувати закони, необхідні для забезпечення сплати податків (див. рішення у справах *Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, від 23 лютого 1995 року, § 59, Series A № 306; *Špaček, s.r.o., v. the Czech Republic*, № 26449/95, §§ 39 та 41, від 9 листопада 1999 року; та *Burden v. the United Kingdom [GC]*, № 13378/05, § 59, ECHR 2008) (пункт 35 рішення).

Отже, у цій справі залишалось визначити, чи було втручання законним і сумісним з принципом пропорційності, притаманним цьому положенню (див. *Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*, № 11082/06 та 13772/05, §§ 869–70, 25 липня 2013 року), ураховуючи свободу розсуду, якою користуються Держави в податковій сфері (див. *Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH*, цит. в цій справі, § 60; та *“Bulves” AD v. Bulgaria*, № 3991/03, § 63, 22 січня 2009 року) (пункт 36 рішення).

(b) Чи було втручання законним

Суд вказав, що говорячи про «закон», стаття 1 Першого протоколу до Конвенції посилається на ту саму концепцію, на яку Конвенція посилається в інших місцях, використовуючи цей термін – концепцію, яка охоплює статутне право, а також прецедентне право і передбачає якісні вимоги (зокрема, вимоги доступності та передбачуваності) (див. рішення у справах *Cantoni v. France*, від 15 листопада 1996, § 29, Збірники судових рішень та ухвал 1996-V та *Špaček, s.r.o.*, цит. в цій справі, § 54) (пункт 37 рішення).

Коли йдеться про податкову сферу, усталена позиція Суду полягає в тому, що Державам може бути надано певний ступінь додаткової свободи у здійсненні своїх фіскальних функцій відповідно до критерію законності (див. рішення у справах *Bežanić and Baškarad v. Croatia*, № № 16140/15 та 13322/16, § 64, від 19 травня 2022 року, та *ОАО Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, № 14902/04, § 559, від 20 вересня 2011 року) (пункт 38 рішення).

У цій справі при визначенні податкового зобов'язання заявниці за 2003 рік у рішенні податкового органу першої інстанції було чітко зазначено, що податковий орган включив до її бази оподаткування за 2003 рік суми, які мали бути сплачені за попередні два роки. Компетентні податкові органи пояснили, що відповідно до розділу 100(5) Загального податкового закону податкова перевірка може бути поширена на більш ранні періоди, якщо є факти, які вказують на те, що така розширена податкова перевірка може змінити розрахунок податкового зобов'язання в значній мірі (пункти 36–40 рішення).

ЄСПЛ відзначив, що незважаючи на ненадання Адміністративним судом Республіки Хорватія чіткої відповіді на скаргу заявниці щодо закінчення строку давності у її справі, він не бачив підстав ставити під сумнів тлумачення та застосування національними судами відповідного законодавства у справі заявниці, вважаючи, що насамперед національні органи влади, зокрема суди, повинні тлумачити та застосовувати національне законодавство (див., серед багатьох інших рішень, *Centro Europa 7 S.r.l. and Di Stefano v. Italy* [GC], № 38433/09, § 140, ECHR 2012), зокрема з огляду на те, що в питаннях оподаткування державам може бути надано додатковий ступінь свободи у здійсненні своїх фіскальних функцій відповідно до критерію законності (пункт 41 рішення).

У зв'язку з цим Суд звернув увагу, що у справі заявниці не відбулося переоцінки податкового зобов'язання за 2001 або 2002 роки. Така переоцінка обмежувалася наступними роками, починаючи з 2003 року, відповідно до діючого на той час податкового законодавства. ЄСПЛ зазначив, що рахунки та податкові декларації за 2001 та 2002 роки були дійсно перевірені, але лише з метою встановлення того, чи мали ці факти вплив на податкові зобов'язання за 2003 рік та будь-який наступний рік. ЄСПЛ зазначив, що питання того чи не перешкоджали цьому положенням про строк давності для визначення податкових зобов'язань та обсягу перевірок, як це зробили національні податкові органи та суди, є питанням тлумачення та застосування національного законодавства, яке Суд не вважав ані довільним, ані явно необґрунтованим в обставинах цієї справи (пункт 42 рішення).

Отже, ЄСПЛ дійшов висновку, що у цій справі існувала достатньо чітка правова підстава для того, щоб зобов'язати заявницю сплатити податок на прибуток за 2003 рік (пункт 43 рішення).

с) Чи переслідувало втручання законну мету

ЄСПЛ вважав, що рішення національних органів переслідували мету, яка відповідає загальним інтересам, а саме забезпечити сплату податків, як це передбачено законодавством, у сфері, де держава має широкую свободу розсуду (див. *ОАО Нефтяная Компания Yukos*, цит. в цій справі, § 606) (пункт 44 рішення).

(d) Чи було втручання пропорційним переслідуваній законній меті

У даному контексті ЄСПЛ підкреслив, що суми несплаченого податку на прибуток, нарахованої пені за 2003 рік у розмірі приблизно 68 500 євро, а також застосована ставка податку у розмірі 20 % не могли вважатися непомірними з кількісної точки зору.

Крім того, на думку Суду у даній справі ніщо не вказувало на те, що стягнення такої суми податку на прибуток істотно підірвало б фінансове

становище заявниці або становище її нотаріальної контори, а це один із факторів, яким Суд надає значення при оцінці того, чи було досягнуто справедливого балансу в конкретній справі (див. рішення у справах *N.K.M. v. Hungary*, № 66529/11, § 42, від 14 травня 2013 року; *Cacciato v. Italy* (ухв.), № 60633/16, від 16 січня 2018 року) (пункт 47 рішення).

Також Суд звернув увагу, що заявниця мала в своєму розпорядженні процесуальну гарантію, за допомогою якої вона могла оскаржити накладені суми, а саме можливість ініціювати процедуру судового перегляду. При цьому заявниця скористалася такою можливістю і змогла ефективно брати участь у відповідному провадженні та подати різні скарги до національних органів влади. Ніщо не свідчило про те, що процес прийняття рішень, які підтверджують стягнення оскаржуваної суми податків, був несправедливим або свавільним (пункт 48 рішення).

Таким чином, на переконання Суду, зобов'язання заявниці сплатити податок на прибуток за 2003 рік у вищезазначеній сумі було пропорційним заходом, який було вжито для досягнення законної мети – забезпечення сплати податків (пункт 49 рішення).

(е) Висновок

Беручи до уваги наведені вище міркування та широку свободу розсуду, якою користується держава у податковій сфері, ЄСПЛ вважав, що рішення, яке зобов'язувало заявницю сплатити податок на прибуток, було законним і не становило непропорційного тягаря для неї (пункт 50 рішення).

Висновок

Відсутність порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції (захист власності).

Рішення в цій справі ухвалене Палатою 13 лютого 2024 року і набуло статусу остаточного 13 травня 2024 року відповідно до пункту 2 статті 44 Конвенції.