



Republica Moldova

CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

Перевод

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ

некоторых положений статьи 260 ч. (4) Налогового кодекса

(Обращение № 53g/2018)

КИШИНЭУ

4 июля 2018 года

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

Именем Республики Молдова,
Конституционный суд в составе:

Михай ПОАЛЕЛУНЖЬ, *председатель*,
Аурел БЭЕШУ,
Игорь ДОЛЯ,
Виктор ПОПА,
Вячеслав ЗАПОРОЖАН, *судьи*,
при участии *секретаря заседания*, Василия Опря,

принимая во внимание обращение, представленное и
зарегистрированное 10 мая 2018 года,
рассмотрев указанное обращение в открытом пленарном заседании,
учитывая акты и материалы дела,
проведя обсуждение в совещательной комнате,

выносит следующее постановление:

ПРОЦЕДУРНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Основанием для рассмотрения дела послужило обращение об
исключительном случае неконституционности синтагм:

- «штрафа в размере 3600 леев»;
- «но не более 72000 леев» в ч. (4) статьи 260 Налогового кодекса,
заявленном Аурелией Балмуш в деле № 3-694/2017, находящемся в
производстве суда Кишинэу, сектор Буюкань.

2. Обращение было представлено в Конституционный суд 10 мая
2018 года Михаем Мургулец, судьей в суде Кишинэу, сектор Буюкань,
на основании ст. 135 ч. (1) п. а) и п. g) Конституции, в свете ее
толкования Постановлением Конституционного суда № 2 от 9 февраля
2016 года.

3. Автор обращения об исключительном случае
неконституционности утверждает, что оспариваемые положения
противоречат статьям 1 ч. (3) и 20 Конституции.

4. Определением Конституционного суда от 14 мая 2018 года, без
вынесения решения по существу, обращение было признано
приемлемым.

5. В ходе рассмотрения обращения Конституционный суд
затребовал мнения Парламента, Президента Республики Молдова и
Правительства.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

6. В открытом пленарном заседании обращение поддержала его автор, Аурелия Балмуш. Парламент представлял Валериу Кучук. Правительство представляла Виктория Белоус, начальник юридического управления Государственной налоговой службы.

ОБСТОЯТЕЛЬСТВА ОСНОВНОГО СПОРА

7. Главное управление налогового администрирования Юг 20 июня 2017 года приняло решение о наложении штрафа на общество с ограниченной ответственностью «GBA-Trans» в порядке статьи 260 ч.(4) Налогового кодекса в общем размере 28 800 леев. Впоследствии, общество с ограниченной ответственностью «GBA-Trans» обжаловало данное решение в Государственную налоговую службу.

8. Государственная налоговая служба 17 августа 2017 года отклонила поданную жалобу. Вместе с тем, она обязала Главное управление налогового администрирования Юг изменить размер штрафа, наложенного по решению № 416/74.

9. В целях исполнения указанного решения, Главное управление налогового администрирования Юг вынесло решение о наложении на общество с ограниченной ответственностью «GBA-Trans» дополнительного штрафа в размере 21 600 леев.

10. Общество с ограниченной ответственностью «GBA-Trans» 20 сентября 2017 года обратилось с исковым заявлением против Государственной налоговой службы, в котором потребовало отменить данные решения.

11. В ходе судебного заседания от 19 марта 2018 года Аурелия Балмуш, представитель истца, заявила об исключительном случае неконституционности синтагм «штрафа в размере 3600 леев», «но не более 72000 леев» в ч. (4) статьи 260 Налогового кодекса.

12. Определением от 19 марта 2018 года судебная инстанция приняла решение о передаче обращения в Конституционный суд для разрешения.

ПРИМЕНИМОЕ ВНУТРЕННЕЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

13. Применимые положения Конституции:

Статья 20
Свободный доступ к правосудию

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

«(1) Любое лицо имеет право на эффективное восстановление в правах компетентными судами в случае нарушения его прав, свобод и законных интересов.

(2) Ни один закон не может ограничить доступ к правосудию».

Статья 54
Ограничение осуществления прав или свобод

«(1) В Республике Молдова не могут быть приняты законы, запрещающие или умаляющие права и основные свободы человека и гражданина.

(2) Осуществление прав и свобод не подлежит никаким ограничениям, кроме тех, которые предусмотрены законом, соответствуют общепризнанным нормам международного права и необходимы в интересах национальной безопасности, территориальной целостности, экономического благосостояния страны, общественного порядка, в целях предотвращения массовых беспорядков и преступлений, защиты прав, свобод и достоинства других лиц, предотвращения разглашения информации, полученной конфиденциально, или обеспечения авторитета и беспристрастности правосудия.

(3) Положения части (2) не допускают ограничения прав, провозглашенных в статьях 20 - 24.

(4) Ограничение должно соответствовать обстоятельству, вызвавшему его, и не может затрагивать существование права или свободы».

14. Применимые положения Налогового кодекса, принятого
Законом № 1163 от 24 апреля 1997 года:

Статья 117
Налоговая накладная

«(1) Субъект налогообложения, осуществляющий облагаемую поставку на территории страны, обязан представить покупателю (получателю) налоговую накладную на данную поставку. Представление налоговой накладной осуществляется на момент возникновения налогового обязательства, установленного статьей 108, за исключением случаев, предусмотренных настоящим кодексом. Для поставок, облагаемых в соответствии с пунктом а) статьи 104, выписка налоговой накладной необязательна.

[...].».

Статья 231
Обязанности опекуна и попечителя

«(1) Для целей настоящего кодекса привлечение к ответственности за совершение налогового нарушения означает применение Государственной

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

налоговой службой на предусмотренных налоговым законодательством условиях санкций в отношении лиц, совершивших налоговые нарушения.

(2) Основанием для привлечения к ответственности за совершение налогового нарушения является сам факт налогового нарушения.

(3) Налоговые нарушения квалифицируются следующим образом:

а) незначительное налоговое нарушение;

б) значительное налоговое нарушение.

(4) Налоговое нарушение считается незначительным, если сумма налога или сбора составляет до 100 леев для физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, и до 1000 леев для физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, и юридических лиц, в том числе по каждому налоговому периоду в отдельности, в случае недекларирования, несвоевременного декларирования или занижения налога или сбора.

(5) Налоговое нарушение, не подпадающее под действие части (4), считается значительным».

Статья 232

Лица, подлежащие привлечению к ответственности за
совершение налогового нарушения

«К ответственности за совершение налогового нарушения привлекаются:

а) налогоплательщик – юридическое лицо, должностное лицо которого совершило налоговое нарушение;

б) налогоплательщик – физическое лицо, не занимающееся предпринимательской деятельностью, которое совершило налоговое нарушение. В случае, когда указанное лицо недееспособно или ограниченно дееспособно, ответственность за совершение им налогового нарушения несет его законный представитель (родители, усыновители, опекун, попечитель) соразмерно объекту налогообложения, налоговому обязательству и имуществу налогоплательщика;

с) налогоплательщик – физическое лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью, которое совершило налоговое нарушение или должностное лицо которого совершило налоговое нарушение».

Статья 233

Общие условия привлечения к ответственности
за совершение налогового нарушения

«(1) Привлечение к ответственности за совершение налогового нарушения осуществляется на основании налогового законодательства, действовавшего

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

на момент и по месту совершения нарушения, за исключением случаев, когда новый закон предусматривает более мягкое наказание, при условии, что налоговое нарушение по своему характеру не влечет согласно законодательству уголовной ответственности.

(2) Процедура привлечения к ответственности за совершение налогового нарушения применяется в соответствии с законодательством, действовавшим на момент и по месту рассмотрения дела о налоговом нарушении.

(3) Привлечение к ответственности за совершение налогового нарушения в соответствии с настоящим разделом или к иной юридической ответственности за нарушение налогового законодательства не освобождает лицо, к которому применена санкция, от обязанности уплачивать налоги (пошлины), сборы и/или пеню, установленные законодательством. Привлечение налогоплательщиков, указанных в статье 232, к ответственности за совершение налогового нарушения не освобождает, при наличии соответствующих оснований, от ответственности за правонарушение, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством».

Статья 235

Цель и форма налоговых санкций

«(1) Налоговая санкция является мерой наказания и применяется с целью предупреждения совершения правонарушителем или иными лицами новых нарушений, а также воспитания уважения к закону.

(1¹) Предупреждение применения незначительного налогового нарушения.

(2) За совершение налогового нарушения может быть применена налоговая санкция в форме предупреждения или штрафа».

Статья 236

Штраф

«(1) Штраф является налоговой санкцией, заключающейся в обязывании лица, совершившего налоговое нарушение, к уплате денежной суммы. Штраф применяется независимо от применения других налоговых санкций и уплаты налогов (пошлин), сборов, пеней, начисленных дополнительно сверх декларированных или недекларированных.

(2) Штраф составляет часть налогового обязательства и взыскивается в порядке, установленном для взимания налогов.

(3) При обнаружении налогоплательщиком в ранее представленном им налоговом отчете ошибки или неполноты сведений, и представлении исправленного налогового отчета, а также при обнаружении налогоплательщиком, не обязанным представлять отчет, факта неправильного исчисления и уплаты налогов (пошлин) и сборов, вследствие

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4) НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

чего возникают дополнительные налоговые обязательства, погашенные до объявления налогового контроля, штраф не применяется».

Статья 238

Общие правила применения налоговой санкции

«(1) Налоговая санкция применяется в пределах, установленных соответствующей статьей настоящего кодекса, в строгом соответствии с налоговым законодательством.

(1¹) Штраф применяется в случаях значительного налогового нарушения.

(2) При совершении лицом двух или более налоговых нарушений налоговая санкция применяется за каждое налоговое нарушение и за каждый налоговый период в отдельности, за исключением случаев, предусмотренных частью (2) статьи 188».

Статья 260

Несоблюдение порядка составления, представления налоговой отчетности и налоговой накладной, нерегистрация налоговой накладной в Генеральном электронном регистре налоговых накладных

«[...]

(4) Непредставление налоговой накладной в сроки, предусмотренные статьями 117 и 117¹, влечет наложение штрафа в размере 3600 леев за каждую непредставленную налоговую накладную, но не более 72000 леев за все непредставленные в установленные сроки налоговые накладные.

[...]».

15. Применимые положения Конвенции о защите прав человека и основных свобод (далее Конвенция):

Статья 6

Право на справедливое судебное разбирательство

«1. Каждый имеет право при определении его гражданских прав и обязанностей или при рассмотрении любого уголовного обвинения, предъявленного ему, на справедливое публичное разбирательство дела в разумный срок независимым и беспристрастным судом, созданным на основании закона. Судебное решение объявляется публично, однако пресса и публика могут не допускаться на все судебное разбирательство или его часть по соображениям морали, общественного порядка или национальной безопасности в демократическом обществе, а также если это требуется в интересах несовершеннолетних или для защиты частной жизни сторон, или – в той мере, в какой это, по мнению суда, совершенно необходимо – при особых обстоятельствах, когда гласность нарушала бы интересы правосудия.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

[...]».

СООТВЕТСТВУЮЩАЯ МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА

16. Вопрос о санкциях в фиксированных размерах и их применении в конкретных случаях стал предметом конституционного контроля в ряде конституционных судов, к которым обращались с требованием о проверке справедливого характера этих санкций.

17. Так, по делу, ставшему предметом рассмотрения Конституционного суда Южной Кореи, было установлено, что введение фиксированного штрафа за совершение деяния по предложению или предоставлению денег, товаров или услуг с тем, чтобы склонить избирателя осуществить свои избирательные права определенным образом (статья 261.5.1 Закона о выборах), несовместимо с конституционными положениями о равенстве и пропорциональности (см. Определение № 2007Hun-Ka22, 26 марта 2009 года).

18. Этот Конституционный суд установил, что, в зависимости от преследуемых целей, фактического содержания, используемых методов, существующих отношений между тем, кто передает имущество, и тем, кто его принимает, а также в зависимости от создавшейся ситуации, после его получения может возникнуть различная степень опасности совершенного нарушения. Так, введение фиксированного размера штрафа, без учета указанных обстоятельств и индивидуального положения лица и степени его виновности, лишает наказание его справедливого характера.

19. Кроме того, Конституционный суд Южной Кореи установил, что, хотя законодатель и уполномочен решать вопросы о привлечении к ответственности за нарушение закона, а также о характере и размере наказания, между ними должен существовать справедливый баланс. Конституционный суд отметил, что на него возлагается контроль соблюдения этого баланса в каждом отдельном случае.

20. Схожий с этим вопрос рассматривался и Конституционным судом Бельгии. Так, по делу о контроле конституционности некоторых положений, устанавливающих штраф в фиксированном размере, без возможности его уменьшения при наличии смягчающих обстоятельств, данный Конституционный суд определил, что оспариваемые положения противоречат конституционным нормам, гарантирующим равенство и запрещающим дискриминацию, а также гарантирующим право на справедливое судебное разбирательство (см. Определение №81/2007 от 7 июня 2007 года).

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

21. Конституционный суд Бельгии отметил, что, хотя законодатель и обладает полномочиями по определению деяний, подлежащих запрету, и установлению ответственности за эти деяния, он не пользуется в этом безграничной свободой усмотрения. Так, Конституционный суд Бельгии отметил, что отмена подобных положений входит в его компетенцию в случае, когда они создают явное неравноправие либо их применение лишает значительную категорию лиц права на справедливое судебное разбирательство.

22. В сущности, в Бельгии между Конституционным судом и Кассационным судом существовали различные точки зрения по данному вопросу. Конституционный суд полагал, что судья, в соответствии с принципом соразмерности, может уменьшить или даже не применять штраф, установленный налоговыми органами. Он отметил, что любые полномочия, осуществляемые налоговыми органами, могут осуществляться и судебной инстанцией (см. Определение № 22/99 от 24 февраля 1999 года).

23. Что касается этой линии судебной практики, Кассационный суд после длительного периода противостояния все же признал, что административные санкции приравниваются к уголовным наказаниям, однако он ограничил компетенцию судьи по оценке соразмерности санкции в соотношении с нарушением. Он установил, что судья не должен принимать во внимание из соображений целесообразности, на основании субъективной оценки, смягчающие обстоятельства, относящиеся к личности налогоплательщика (см. Определение №C.02.0572.N от 21 января 2005 года).

24. Конституционный совет Франции постановил, что налоговые санкции приравниваются ко всем остальным наказаниям, при которых применяются критерии статьи VIII Декларации прав человека и гражданина. Так, по делу, в котором рассматривалось право судьи на проведение анализа о соразмерности наказания, применяемого в налоговой сфере, Конституционный совет постановил, что в отсутствие подобной компетенции принцип соразмерности будет иллюзорным (см. Определение № 82-155 DC от 30 декабря 1982 года).

25. Не все суды Франции придерживаются подобной точки зрения. Так, по мнению Государственного совета, судья может подвергать обсуждению санкции по вопросам налогообложения только в том случае, когда установлено, что налогоплательщик не виновен в совершении всех деяний, за которые он был наказан. Но если совершение деяний доказано, судья должен применить наказание в размере, предусмотренном законом. Он не может его изменить в зависимости от тяжести нарушения или степени виновности налогоплательщика. Одним из оснований, выдвинутых в поддержку

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

данного мнения, служило то, что сам закон предусматривает шкалу наказаний в зависимости от поведения налогоплательщика. Государственный совет постановил, что судья в данном случае осуществляет предметный контроль, согласно статье 6 § 1 Конвенции (см. Заключение 8/9 SSR от 8 июля 1998 года, №195664).

26. Однако Кассационный суд высказал другую позицию. Он отметил, что судья должен обладать полномочиями по оценке того, является ли наказание соразмерным поведению налогоплательщика (см. Определение № 95-20.001 от 29 апреля 1997 года Кассационного суда Франции, Коммерческая палата).

ВОПРОСЫ ПРАВА

А. ПРИЕМЛЕМОСТЬ ОБРАЩЕНИЯ

27. Определением от 14 мая 2018 года Конституционный суд подтвердил соблюдение в настоящем деле требований приемлемости обращения об исключительном случае неконституционности, установленных его неизменной практикой.

28. Конституционный суд отметил, что предметом обращения об исключительном случае неконституционности являются некоторые положения статьи 260 ч. (4) Налогового кодекса. Проверка конституционности подобного типа нормативного акта входит в его компетенцию, *ratione materiae*, согласно статье 135 ч. (1) п. а) Конституции.

29. Обращение было заявлено одной из сторон процесса, в соответствии со ст. 135 ч. (1) п. а) и п. g) Конституции.

30. Конституционный суд отмечает, что оспариваемые положения ранее не являлись предметом конституционного контроля.

31. Учитывая мнение автора обращения о том, что наказание за непредставление налоговой накладной по Конституции относится к разряду уголовного обвинения, Конституционный суд рассмотрел обоснованность данного утверждения.

32. Чтобы принять решение по этому вопросу Конституционный суд учел критерии Энгеля, сформулированные впервые в одноименном деле (см. *Энгель и другие против Голландии*, 8 июня 1976 года). Так, Конституционный суд рассмотрел вопрос соблюдения трех критериев в случае непредставления налоговой накладной: квалификации деяния по внутреннему праву, правового характера нарушения, а также степени строгости применимого наказания. Конституционный суд уточнил, что эти критерии являются альтернативными, а не кумулятивными, что не исключает их полного рассмотрения, если

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

анализ каждого критерия в отдельности не позволяет сделать четкий вывод о наличии обвинения из разряда уголовного права (см. *Яносевич против Швеции*, 23 июля 2002 года, § 67).

33. Что касается первого критерия Энгеля, Конституционный суд отметил, что он имеет формальное и относительное значение и является отправной точкой в вопросе об оценке уголовного характера нарушения. Так, поскольку непредставление налоговой накладной является правонарушением, как по своему регламентированию, так и с учетом процедуры и применяющего ее органа, Конституционный суд отметил, что этот критерий является малозначительным в настоящем деле.

34. Относительно правового характера нарушения, Конституционный суд отметил, что наложенный штраф не направлен на возмещение ущерба, а, в сущности, преследует цель воспрепятствовать повторению подобных деяний. Этот элемент позволил Конституционному суду признать карательный характер наказания и сделать вывод о том, что санкция преследует как предупредительную, так и карательную цель (см., *mutatis mutandis, Grande Stevens и другие против Италии*, 4 марта 2014 года, § 96). Конституционный суд отметил, что, хотя внутренний правовой порядок позволяет снизить размер штрафа [см. статью 234 ч. (2) Налогового кодекса], он не ведет к устранению карательного характера наказания. Напротив, это показывает, что подобная мера применяется и в ходе уголовных процессов, и процессов о правонарушениях [см. статью 64 ч. (3¹) Уголовного кодекса и статью 34 ч. (3) Кодекса о правонарушениях], не вызывая сомнений относительно карательного характера этих санкций.

35. Конституционный суд отметил, что, в случае с нарушением обязательства по представлению налоговой накладной, субъектами наказания являются все налогоплательщики, обязанные ее представлять.

36. Конечным элементом второго критерия Энгеля являлся правовой интерес, защищенный инкриминируемой нормой. Конституционный суд отметил, что деяние носит уголовный характер, если оно направлено на защиту правовых интересов, обычно обеспечиваемую нормами уголовного права (см. *Золотухин против России*, 10 февраля 2009 года, § 55, и *Марести против Хорватии*, 25 июня 2009 года, § 59). В связи с этим, он отметил, что целью наказания за непредставление налоговой накладной является обеспечение надлежащего сбора данных и защита финансовых интересов государства. Следовательно, эти правовые интересы в наиболее тяжких случаях должны быть защищены уголовным правом,

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

поскольку государство обязано эффективно противодействовать нарушениям в этой области.

37. Что касается третьего критерия Энгеля, а именно характера и строгости наказания, Конституционный суд заключил, что к истцу по основному спору было наложено наказание, максимально предусмотренное законом за каждое деяние по непредставлению налоговой накладной, т.е. 3 600 леев, а в общей сумме 50 400 леев. Согласно практике Европейского суда, которую следует учитывать при рассмотрении этих критериев, незначительный или заниженный размер наказаний, применяемых в рамках административных процессов, не имеет существенного значения для оценки уголовного характера штрафных санкций (см., к-примеру, *Jussila против Финляндии*, 23 ноября 2006 года, §§ 37-38, *Nykänen против Финляндии*, 20 мая 2014 года, § 40, и *Kiiveri против Финляндии*, 10 февраля 2015 года, § 31).

38. Учитывая вышеизложенное, Конституционный суд заключил, что непредставление налоговой накладной по своей природе и степени тяжести относится к разряду уголовных преступлений. Конституционный суд, в частности, исходил из наличия в данном деле предупредительного и карательного характера наказания, а также применимости его государством (*ius puniendi*) в случае пресечения данного нарушения.

39. Однако, принимая во внимание практику Европейского суда по делу *Jussila против Финляндии*, в которой было установлено, что в ходе уголовного обвинения требования статьи 6 § 1 Конвенции применяются по-разному, в зависимости от принадлежности неправомерного деяния непосредственно к уголовному праву или к смежному с ним праву (§ 43), Конституционный суд отметил, что обсуждаемое правонарушение носит квазиуголовный характер. Отправной точкой в данном наблюдении послужила суть рассматриваемого правонарушения, то есть налоговое нарушение, а также практика Европейского суда в данной области (см., например, *Segame SA против Франции*, 7 июня 2012 года, § 59).

40. Таким образом, Конституционный суд отметил, что в тех ситуациях, когда не затрагивается жесткое ядро уголовного права, гарантии, предусмотренные статьей 6 Конвенции, не обязательно должны применяться с одинаковой суровостью (см., например, *Jussila против Финляндии*, 23 ноября 2006 года, § 43, и, *mutatis mutandis*, *Menarini Diagnostics ООО против Италии*, 27 сентября 2011 года, §62). С этой точки зрения, наказание за нарушение правил представления налоговых накладных не должно налагаться обязательно судом. Напротив, эта компетенция может быть возложена

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

и на административный орган, при условии, что лицо может обратиться в суд полной юрисдикции (по-французски «*pleine juridiction*», по-английски «*full jurisdiction*»), наделенный полномочиями рассмотрения дела о наложении штрафа по существу. Таким образом, будут соблюдены требования статьи 6 § 1 Конвенции (см., *mutatis mutandis*, *Menarini Diagnostics ООО против Италии*, 27 сентября 2011 года, §59).

41. Конституционный суд отметил, что, согласно практике Европейского суда, для проверки решений о наложении штрафов по делам, относящимся к категории уголовных обвинений, **суд должен иметь полномочия по проведению анализа решения административного органа со всех точек зрения, как фактических обстоятельств, так и вопросов права** (см., *mutatis mutandis*, *Menarini Diagnostics ООО против Италии*, 27 сентября 2011 года, §59).

42. Несмотря на доводы автора обращения, Конституционный суд отметил, что эти полномочия судебной инстанции не предполагают контроль *ex officio* всех элементов решения о применении наказания в целом. Это ограничение объясняется тем, что статья 6 § 1 Конвенции, а также практика Европейского суда, не требуют от независимого и беспристрастного суда, чтобы он по собственной инициативе рассматривал не поставленные перед ним вопросы. Конечно, практика этого суда требует, чтобы определенные моменты общественного порядка (относящиеся к процессуальным гарантиям) рассматривались по инициативе суда, но в остальном, рассмотрение судом дела по существу должно осуществляться исходя из содержания доводов, по которым ему следует высказаться.

43. Так, правило *non ultra petita*, предусматривающее, что инициатива в процессе принадлежит сторонам, и что суд не может действовать по собственной инициативе, кроме как в исключительных случаях, когда общественный интерес требует его вмешательства, предполагает определение его действий, вытекающих из понятия «полномочия по существу дела», в отношении наказания, предусмотренного статьей 260 ч. (4) Налогового кодекса.

44. В этом контексте, Конституционный суд уточнил, что правило *non ultra petita* предполагает лишь то, что суд не должен осуществлять свои полномочия в рассмотрении дела по существу без того, чтобы к нему обратились с вопросом о штрафе. Но если к нему обратились с требованием оценки размера штрафа, полномочия, которыми он наделен на основании статьи 6 § 1 Конвенции, должны быть «по существу дела», в том смысле, чтобы суд смог уменьшить размер штрафа, а также и увеличить его. Соответственно, суд должен иметь

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

возможность сделать новую оценку факта наложения штрафа, если это от него требуется.

45. Конституционный суд отметил, что истица в своем исковом заявлении сослалась на несправедливый характер примененного наказания в соотношении с конкретными обстоятельствами дела. Вместе с тем, оспариваемые положения не дают судебной инстанции возможность оценить соразмерность применяемого наказания в соотношении с обстоятельствами дела, изложенными истицей. Единственная возможность изменения штрафов, предусмотренных данной статьей, относится к числу случаев непредставления налоговых накладных.

46. Таким образом, Конституционный суд отметил наличие ограничения компетенции судебной инстанции в рассмотрении дела по существу, являющееся прямым вмешательством в право на справедливое судебное разбирательство.

47. В то же время, в силу своего суверенного права по рассмотрению вопросов конституционной юрисдикции (см., *mutatis mutandis*, ПКС № 7 от 26 апреля 2018 года, § 23; ПКС № 15 от 22 мая 2018 года, § 24), Конституционный суд счел целесообразным рассмотреть оспариваемые положения и в свете статьи 16 Конституции. Он отметил, что **принцип равного обращения нарушается, когда сопоставимые ситуации рассматриваются по-разному либо различные ситуации рассматриваются одинаково**, за исключением случаев, когда такое отношение объективно и обоснованно оправданно. В этом смысле, Конституционный суд отметил, что можно представить ситуацию, когда налогоплательщик совершает деяние по непредставлению налоговой накладной при определенных обстоятельствах, то есть, времени, средств совершения, мотивов деяния и др., и **получает такое же наказание**, как и налогоплательщик, совершивший то же деяние, но другими способами.

48. Конституционный суд в своей практике отмечал, что статья 16 Конституции применяется, когда обстоятельства, к которым относится невыгодное положение, подразумевают осуществление гарантированного Конституцией права. Для применимости статьи 16 достаточно, чтобы ситуация, регулируемая оспариваемыми нормами, входила в сферу применения одного или нескольких положений Конституции (см. Постановление № 12 от 1 ноября 2012 года, § 64).

49. Европейский суд в своей неизменной практике также отмечал, что статья 14 Конвенции, запрещающая дискриминацию, не имеет самостоятельного действия, поскольку производит последствия только в связи с правами и свободами, гарантированными другими

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

основными положениями Конвенции и протоколов к ней. Вместе с тем, применимость статьи 14 не предполагает какого-либо нарушения одного или нескольких из этих положений, проявляя тем самым самостоятельный характер. Для применения статьи 14 достаточно, чтобы фактические обстоятельства дела попадали под действие одного из основных положений Конвенции или протоколов к ней (см., например, *Eweida и другие против Соединенного Королевства*, 15 января 2013 года, § 85; *Хамтоху и Аксенчик против России*, 24 января 2017 года, § 53; и *Александр Александров против России*, 27 марта 2018 года, § 17).

50. Так, Конституционный суд должен был установить, подпадают ли санкции, предусмотренные статьей 260 ч. (4) Налогового кодекса, под действие других положений Конституции, кроме статьи 20, гарантирующей право на справедливое судебное разбирательство.

51. Что касается штрафов, Конституционный суд отметил, что их следует относить к вмешательству в право собственности, поскольку они лишают определенное лицо части его имущества, то есть суммы денег, которую оно должно оплатить (см., *mutatis mutandis*, *Mamidakis против Греции*, 11 января 2007 года, § 44). В определении о приемлемости обращения Конституционный суд отметил, что предусмотренные Кодексом о правонарушениях штрафы подпадают под действие статьи 46 Конституции.

В. СУЩЕСТВО ДЕЛА

ПРЕДПОЛАГАЕМОЕ НАРУШЕНИЕ СТАТЕЙ 20 И 16, В СОЧЕТАНИИ СО СТАТЬЕЙ 46 КОНСТИТУЦИИ

Аргументы автора обращения

52. В обоснование обращения об исключительном случае неконституционности его автор утверждает, что положения статьи 260 ч. (4) Налогового кодекса, которые не дают возможность индивидуализировать наказание в зависимости от обстоятельств дела, нарушают статью 20 Конституции.

53. По мнению автора обращения, в ходе рассмотрения жалобы на решение административного органа судебная инстанция должна обладать компетенцией рассмотрения по существу наложенного штрафа, в качестве неотъемлемой части права на обращение в суд. Так, автор считает, что суд должен рассмотреть и, соответственно, изменить сумму наложенного штрафа, если доказана его несоразмерность.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

54. Помимо этого, автор обращения утверждает, что оспариваемые положения не обеспечивают разумную соразмерность между нарушенной социальной ценностью и применимым наказанием.

В. Аргументы органов власти

55. В представленном Конституционному суду мнении Президент Республики Молдова отметил, что обращение об исключительном случае неконституционности некоторых положений статьи 260 ч. (4) Налогового кодекса является частично обоснованным.

56. В связи с этим, Президент Республики Молдова отметил, что синтагма «штраф в размере 3600 леев» в ч. (4) статьи 260 Налогового кодекса является неконституционным, поскольку не дает возможность суду индивидуализировать наказание. Он также отметил, что подобный вывод исходит из практики Конституционного суда, согласно которой закон должен предусматривать индивидуализацию наказания, в зависимости от обстоятельств дела (см. ПКС № 10 от 10 мая 2016 года).

57. С другой стороны, Президент Республики Молдова отметил, что синтагма «но не более 72000 леев» в ч. (4) статьи 260 Налогового кодекса не вызывает сомнений в своей конституционности, поскольку направлена на защиту лица от применения чрезмерного наказания. По этой причине она не может рассматриваться как ограничение в реализации права на обращение в суд.

58. В представленном Правительством мнении отмечалось, что положения статьи 260 ч. (4) Налогового кодекса являются конституционными.

59. В связи с этим, Правительство отметило, что налоговые санкции направлены на предупреждение совершения налоговых нарушений и перевоспитание лица в духе соблюдения закона. Так, для достижения этой цели законодатель установил в статье 260 ч. (4) Налогового кодекса наказание в виде штрафа в размере 3600 леев за каждую непредставленную налоговую накладную, но не более 72000 леев за все непредставленные в установленные сроки налоговые накладные.

60. Правительство указало, что в Налоговом кодексе наказания были установлены законодателем в соответствии со степенью тяжести допущенного нарушения. По его мнению, этим законодатель реализовал индивидуализацию наказания.

61. В представленном Конституционному суду мнении Парламент Республики Молдова отметил, что приведенные автором обращения доводы о неконституционности следует отклонить как необоснованные.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

62. В этом контексте, Парламент Республики Молдова отметил, что оспариваемое положение является частью Стратегии развития менеджмента публичных финансов на 2013-2020 годы, утвержденной Постановлением Правительства № 573/2013. В данном Постановлении отмечается, что целью стратегии является повышение налоговой дисциплины, как в ходе разработки бюджета, так и в процессе его осуществления.

63. Парламент отметил, что оспариваемые положения обеспечивают достижение этой цели. При этом он отметил, что в области бюджетно-налоговой политики обладает широкими пределами усмотрения и может устанавливать санкции, которые считает необходимыми для достижения преследуемой цели.

С. Оценка Конституционного суда

64. В соответствии с изложенными в параграфах 33-38 суждениями, непредставление налоговой накладной составляет, в смысле статьи 6 §1 Конвенции, правонарушение из разряда уголовного права. Однако, как отметил Конституционный суд в параграфе 39, оно не относится к жесткому ядру уголовного права. Следовательно, наделение налогового органа компетенцией по расследованию, обвинению и принятию решения в рамках процедуры, подобной той, что указана в настоящем деле, само по себе не противоречит статье 6 § 1 Конвенции, при условии, что лицо имеет возможность обратиться в орган, удовлетворяющий требованиям этой статьи. Таким образом, следует проверить соблюдение требований статьи 6 § 1 Конвенции в случае осуществления судебной инстанцией контроля решений по таким налоговым нарушениям. Конституционный суд начнет с определения пределов этого контроля, установленных практикой Европейского суда.

65. Конституционный суд подчеркивает, что в деле *Janosevic против Швеции* от 23 июля 2002 года Европейский суд установил, что шведские административные инстанции, компетентные рассматривать жалобы на решения фискальных органов о повышении налогов, имеющих характер уголовных наказаний, предоставляли предусмотренные статьей 6 § 1 Конвенции гарантии, хотя были наделены лишь компетенцией по отмене обжалуемого решения, в случае несогласия с выводами налоговых органов (см. § 82).

66. Однако в деле *Umlauft против Австрии* от 23 октября 2005 года Европейский суд постановил, что Административный суд Австрии не предоставил предусмотренные статьей 6 § 1 Конвенции гарантии, поскольку в деле против примененной к истцу мере денежного

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

наказания за нарушение дорожного кодекса, рассматриваемой как имеющая уголовный характер, он имел полномочия лишь простого контроля законности и был обязан принять во внимание обстоятельства, установленные административными органами (см. § 37 и § 39).

67. Аналогично в деле *Tsfayo против Соединенного Королевства* от 14 ноября 2006 года Европейский суд не признал компетенцию Высшего суда Соединенного Королевства в рассмотрении дела по существу, поскольку он не мог сделать переоценку доказательств либо заменить оспариваемые выводы о надежности истца своими собственными, хотя и имел полномочия отменить обжалованное решение, если бы посчитал доказательства, лежащие в его основе, недостаточными или ошибочными (см. § 48).

68. По делу *Kyprianou против Кипра* от 15 декабря 2005 года Европейский суд отметил, что отсутствие беспристрастности суда первой инстанции, который определил заявителю наказание в виде лишения свободы за преступление по выражению неуважения к суду, не было исправлено Верховным судом в ходе кассационного обжалования, поскольку последний не провел новое рассмотрение дела. В частности, Европейский суд заключил, что в качестве кассационной инстанции Верховный суд не осуществил независимый пересмотр уголовного обвинения в отношении заявителя за деяние по выражению неуважения к суду присяжных (см. § 134).

69. По делу *Silvester's Horeca Service против Бельгии* от 4 марта 2004 года Европейский суд постановил, что было нарушено право общества-заявителя на судебное разбирательство в смысле статьи 6 § 1 Конвенции, поскольку Апелляционная палата Брюсселя, куда заявитель обратился с жалобой на административное решение о наложении налоговых штрафов за нарушение правил оплаты НДС, не была наделена компетенцией по освобождению налогоплательщика от предусмотренных законом обязанностей по соображениям целесообразности или справедливости (см. §§ 26-27).

70. В то же время, по делу *Menarini Diagnostics против Италии* от 27 сентября 2011 года, в котором рассматривалось соответствие итальянского законодательства в области картельных соглашений, Европейский суд установил, что контроль административной санкции предполагает проверку и анализ уместности наказания в соотношении с допущенным нарушением, учитывая также обстоятельства дела и включая целесообразность самого наказания (см. §§ 64-66).

71. Судья по этому делу, Pinto de Albuquerque, в своем особом мнении отметил, что «в плане принципов, применение публичных наказаний превышает обычные функции административных органов,

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

поэтому они должны осуществляться судом. Если бы проверка фактических условий применения публичной санкции входила в полномочия административного органа, без последующего строгого контроля со стороны судов, указанные принципы [разделения властей и законности наказаний] были бы полностью искажены» (см. пкт. 9 особого мнения).

72. Таким образом, по вопросу о пределах контроля, осуществляемого судебной инстанцией, Конституционный суд приходит к выводу, что помимо простого контроля законности, позволяющего отклонить жалобу или отменить оспариваемый акт, предоставленная суду компетенция является ограниченной. Ссылка на несправедливый характер применяемого наказания в процессе обжалования административного акта освобождает судебную инстанцию от контроля этого наказания, что недопустимо в свете статьи 6 § 1 Конвенции.

73. Конституционный суд напоминает, что, согласно практике Европейского суда, в случае обращения для проверки решений о применении штрафов, суд должен обладать компетенцией по изменению решения административного органа со всех точек зрения, как фактических, так и правовых (см., например, *Menarini Diagnostics ООО против Италии*, 27 сентября 2011 года, § 59). Это предполагает, что суд в обязательном порядке должен обладать полномочиями по рассмотрению всех фактических и правовых вопросов, имеющих значение для разрешения спора, и отмене решения во всех отношениях.

74. В контексте настоящего дела, Конституционный суд заключает, что судебная инстанция осуществляет простой контроль решения о наложении штрафа, без возможности проведения анализа соразмерности наказания, исходя из обстоятельств дела.

75. Конституционный суд отмечает, что в рамках этого контроля судебная инстанция должна изучить соразмерность наказания по отношению к социальной опасности допущенного нарушения, обстоятельства его совершения, преследуемую цель, частные обстоятельства, а также по отношению к другим данным, указанным в акте о применении наказания.

76. Кроме того, Конституционный суд в своей практике подчеркивал, что в отсутствие относительно определенных санкций и других механизмов индивидуализации наказания лицо не имеет никакой реальной и надлежащей возможности защитить свои права в судебном порядке, включая получение справедливого наказания. Индивидуализация наказания должна отражать связь между

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

наказанием (его размер и природа) и степенью социальной опасности деяния.

77. В связи с этим, Конституционный суд отметил, что невозможность судебной инстанции индивидуализировать наказание по конкретному делу не обеспечивает справедливый характер наказания (см. Постановление № 10 от 10 мая 2016 года, § 66; и Постановление № 2 от 30 января 2018 года, § 50).

78. Что касается нарушения принципа равенства, из неизменной практики Конституционного суда исходит, что принцип равного обращения нарушается, если сопоставимые ситуации рассматриваются по-разному либо различные ситуации рассматриваются одинаково, за исключением случаев, когда такое обращение имеет объективное объяснение.

79. В этом отношении, Конституционный суд заключает, что наказание в случае непредставления налоговой накладной применяется без учета настоящих или последующих обстоятельств его совершения. Подобный подход нарушает принцип равного отношения, поскольку позволяет применение **одинаковых наказаний при наличии объективно различных ситуаций.**

80. В этом контексте, Конституционный суд отмечает, что синтагма «штрафа в размере 3600 леев за каждую непредставленную налоговую накладную» в ч. (4) статьи 260 Налогового кодекса, которая не позволяет судебной инстанции высказываться в отношении размера штрафа и допускает его одинаковое применение для различных ситуаций, является неконституционной.

81. Конституционный суд отмечает, что, в целях исполнения настоящего решения, до внесения изменений в законодательство, в делах о непредставлении налоговых накладных будет применяться штраф в размере до 3600 леев за каждую непредставленную налоговую накладную, осуществляя контроль соразмерности в зависимости от конкретных обстоятельств дела. В этом смысле, ответственный орган в ходе применения указанного положения при вынесении решения по конкретному делу будет также иметь в виду, что предоставляемый предел усмотрения не может быть использован в нарушение закона и сдерживающего эффекта данного наказания.

82. Конституционный суд направит представление Парламенту для внесения необходимых изменений в Налоговый кодекс с учетом вышеизложенного.

83. Что касается синтагмы «но не более 72000 леев» в ч. (4) статьи 260 Налогового кодекса, Конституционный суд отмечает, что с учетом проведенного анализа она не вызывает сомнений в своей конституционности.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ОБ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОМ СЛУЧАЕ
НЕКОНСТИТУЦИОННОСТИ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ СТАТЬИ 260 Ч. (4)
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

По этим основаниям, в соответствии с положениями статей 135 ч.(1) п. а) и п. г) и 140 Конституции, статьи 26 Закона о Конституционном суде, статей 6, 61, 62 п. а) и п. е), 68 Кодекса конституционной юрисдикции,

Конституционный суд

ПО С Т А Н О В Л Я Е Т:

1. *Признать частично обоснованным* обращение об исключительном случае неконституционности, заявленном Аурелией Балмуш в деле № 3-694/2018, находящемся в производстве суда Кишинэу, сектор Буюкань.

2. *Признать неконституционной* синтагму «штрафа в размере 3600 леев за каждую [...] накладную» в ч. (4) статьи 260 Налогового кодекса, принятого Законом № 1163 от 24 апреля 1997 года.

3. *Признать конституционной* синтагму «но не более 72000 леев» в ч. (4) статьи 260 Налогового кодекса, принятого Законом № 1163 от 24 апреля 1997 года.

4. До внесения изменений в законодательные положения, признанные неконституционными, при применении наказания может быть установлен штраф в размере до 3600 леев за каждую непредставленную налоговую накладную, осуществляя контроль соразмерности в зависимости от конкретных обстоятельств дела.

5. Настоящее постановление является окончательным, обжалованию не подлежит, вступает в силу со дня принятия и публикуется в «*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*».

Председатель

Михай ПОАЛЕЛУНЖЬ

*Кишинэу, 4 июля 2018 года
ПКС № 20
Дело № 53g/2018*