



Republica Moldova

CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

Перевод

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ

обращения № 115g/2019 г.

об исключительном случае неконституционности
некоторых положений ст. 214 ч. (6) Налогового кодекса и ст. 7 ч. (2)
Закона о почте № 463 от 18 мая 1995 года
(повторный налоговый контроль)

КИШИНЭУ

24 октября 2019 г.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 115G/2019

Конституционный суд в составе:

Владимир ЦУРКАН, *председатель*,
Эдуард АБАБЕЙ,
Домника МАНОЛЕ,
Николае РОШКА,
Люба ШОВА,
Сергей ЦУРКАН, *судьи*,

при участии Георгия Реницэ, *помощника судьи*,

Принимая во внимание обращение, представленное и зарегистрированное 11 июня 2019 г., рассмотрев предварительно указанное обращение, учитывая акты и материалы дела, проведя обсуждение в совещательной комнате 24 октября 2019 г.,

выносит следующее определение:

ФАКТИЧЕСКИЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА

1. Основанием для рассмотрения дела послужило обращение об исключительном случае неконституционности текста «в случае, когда результаты ранее проведенного налогового контроля являются неубедительными, неполными или неудовлетворительными» в ст. 214 ч. (6) Налогового кодекса и положений ст. 7 ч. (2) Закона о почте № 463 от 18 мая 1995 года (признанного утратившим силу), представленное по запросу адвоката Алексея Тигинян, в рамках дела № 3га-153/2019, рассматриваемого Высшей судебной палатой.

2. Обращение об исключительном случае неконституционности было представлено в Конституционный суд 11 июня 2019 года судебным составом Высшей судебной палаты в лице Валерия Доагэ, Юрия Беженару, Николая Краю, Марианны Питик и Виктора Бурдух, в соответствии со ст.135 ч. (1) п. а) и п.г) Конституции.

А. Обстоятельства основного спора

3. ООО «Milos Romano» 11 июня 2014 года подало в Государственную налоговую инспекцию Автономно-территориального образования «Гагаузия» (Гагауз-Ери) заявление о возврате налога на добавленную стоимость в размере 18350000 леев.

4. Решением № 14/43/Т/1578 от 14 октября 2014 года фискальный орган установил, что в период ноябрь 2011 г. – апрель 2014 г. ООО

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 115G/2019

«Milos Romano» отправило в США по почте табачные изделия на сумму 115231120 леев. Тем же решением фискальный орган распорядился о возврате внесенного в бюджет за этот период налога на добавленную стоимость в размере 18115885 леев.

5. Государственная налоговая служба 22 мая 2017 года вынесла Решение № 200 о проведении налогового контроля за период с 1 ноября 2011 г. по 30 апреля 2014 г. в ООО «Milos Romano». Целью контроля являлось подтверждение суммы НДС, которая подлежала возврату.

6. Государственная налоговая служба вынесла Решение № 416/155 от 21 августа 2017 года о взыскании с ООО «Milos Romano» в национальный публичный бюджет суммы задолженности в размере 5,70 леев и о невозвращении налога на добавленную стоимость.

7. ООО «Milos Romano» 19 сентября 2017 года потребовало отменить Решение Государственной налоговой службы № 416/155 от 21 августа 2017 года.

8. Решением № 198 от 12 октября 2017 года Государственная налоговая служба отклонила жалобу, признав ее необоснованной.

9. ООО «Milos Romano» 15 ноября 2017 года обжаловало в суд Кишинэу решения Государственной налоговой службы.

10. Постановлением от 1 марта 2018 года суд Кишинэу, сектор Буюкань, отменил решения Государственной налоговой службы №416/155 от 21 августа 2017 года и № 198 от 12 октября 2017 года и обязал Государственную налоговую службу привести в исполнение Решение № 14/43/T/1578 от 14 октября 2014 года о возвращении НДС. Кроме того, в постановлении судебной инстанции было указано, что не установлено оснований, предусмотренных законом (ст. 214 Налогового кодекса), для проведения налоговым органом повторного контроля в отношении одних и тех же налогов и пошлин за налоговый период, который ранее уже подвергался контролю.

11. Министерство финансов и Государственная налоговая служба обжаловали в апелляционном порядке решение первой инстанции. Сославшись на Всемирную почтовую конвенцию от 11 октября 2012 года (стороной которой является Республика Молдова), они отметили, что экспорт в США табачных изделий через почтовые отделения запрещен, следовательно, ООО «Milos Romano» не может требовать возврата НДС, так как не имело права производить экспорт этих товаров почтовыми отправлениями.

12. Решением от 2 октября 2018 года Апелляционная палата Кишинэу оставила в силе решение суда Кишинэу. Апелляционная палата подтвердила отсутствие оснований, предусмотренных законом, для проведения повторной проверки. В то же время, Апелляционная палата Кишинэу отклонила аргументы Министерства финансов и Государственной налоговой службы, согласно которым ООО «Milos Romano» не имело права производить экспорт табачных изделий

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 115G/2019

почтовыми отправлениями, но при этом уточнила, что таможенная служба является компетентным органом, который может установить, если было нарушено законодательство об экспорте товаров.

13. С теми же доводами Министерство финансов и Государственная налоговая служба обжаловали в кассационном порядке решение Апелляционной палаты.

14. ООО «Milos Romano» 19 марта 2019 года подало в Высшую судебную палату запрос об исключительном случае неконституционности текста «в случае, когда результаты ранее проведенного налогового контроля являются неубедительными, неполными или неудовлетворительными» в ст. 214 ч. (6) Налогового кодекса и положений ст. 7 ч. (2) Закона о почте № 463 от 18 мая 1995 года (признанного утратившим силу).

15. Определением от 22 мая 2019 года Высшая судебная палата удовлетворила запрос и направила обращение об исключительном случае неконституционности в Конституционный суд для разрешения.

В. Применимое законодательство

16. Применимые положения Конституции:

Статья 4

Права и свободы человека

«(1) Конституционные положения о правах и свободах человека толкуются и применяются в соответствии со Всеобщей декларацией прав человека, пактами и другими договорами, одной из сторон которых является Республика Молдова.

(2) При наличии несоответствий между пактами и договорами об основных правах человека, одной из сторон которых является Республика Молдова, и внутренними законами приоритет имеют международные нормы».

Статья 8

Соблюдение международного права и международных договоров

«(1) Республика Молдова обязуется соблюдать Устав Организации Объединенных Наций и договоры, одной из сторон которых она является, строить свои отношения с другими государствами на общепризнанных принципах и нормах международного права.

(2) Вступлению в силу международного договора, содержащего положения, противоречащие Конституции, должен предшествовать пересмотр Конституции».

Статья 23

Право каждого человека на знание своих прав и обязанностей

«(1) Каждый человек имеет право на признание его правосубъектности.

(2) Государство обеспечивает право каждого человека на знание своих прав и обязанностей. С этой целью государство публикует все законы и другие нормативные акты и обеспечивает их доступность».

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 115G/2019

17. Применимые положения Налогового кодекса:

Статья 214

Общие принципы осуществления налогового контроля

«(1) Целью налогового контроля является проверка соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства за определенный период или за несколько налоговых периодов.

(2) Налоговый контроль проводится Государственной налоговой службой и/или иным органом, осуществляющим полномочия по налоговому администрированию, в пределах их компетенции с выездом на место и/или в помещении соответствующего органа.

(3) Процедура налогового контроля состоит из комплекса методов и операций по организации и проведению контроля, а также реализации его результатов. Налоговый контроль с выездом на место и/или в помещении органа, указанного в части (2), может быть организован и осуществлен с использованием следующих методов и операций: фактическая проверка, документальная проверка, общая проверка, частичная проверка, тематическая проверка, оперативная проверка, встречная проверка. Конкретные методы и операции, используемые при организации и проведении налогового контроля, определяются на основе настоящего кодекса инструкциями внутреннего характера Государственной налоговой службы.

(4) Деятельность налогоплательщика может быть подвергнута налоговому контролю за период, не превышающий установленные статьей 264 сроки давности для определения налоговых обязательств.

(5) В ходе осуществления налогового контроля с выездом на место и/или в помещении органы, указанные в части (2), вправе требовать от других лиц любую информацию и документы, касающиеся их связей с соответствующим налогоплательщиком.

(6) Органы, осуществляющие полномочия по налоговому администрированию, могут проводить повторный налоговый контроль в случае, когда результаты ранее проведенного налогового контроля являются неубедительными, неполными или неудовлетворительными, или в случае, если впоследствии были выявлены обстоятельства, подтверждающие наличие признаков налогового нарушения, и вследствие этого возникает необходимость проведения нового контроля.

(7) Повторный налоговый контроль может проводиться в процессе рассмотрения жалобы на решение Государственной налоговой службы или действия налогового служащего и в иных случаях по решению руководства органов, указанных в части (6).

(8) Запрещается повторное проведение с выездом на место налогового контроля в отношении одних и тех же налогов (пошлин) и сборов за налоговый период, который ранее уже был подвергнут контролю, за исключением случаев, когда повторное проведение налогового контроля продиктовано реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, связано с аудитом деятельности Государственной налоговой службы вышестоящим органом, обусловлено деятельностью налоговых постов или обнаружением после проведения контроля признаков налоговых нарушений, когда это является встречной проверкой, когда контроль осуществляется по запросу правоохранительных органов и органов, предусмотренных частью (5) статьи 131, когда необходимость этого возникла вследствие рассмотрения дела о нарушении налогового законодательства или

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 115G/2019

обжалования. Основанием для осуществления повторного налогового контроля с выездом на место в связи с аудитом деятельности Государственной налоговой службы вышестоящим органом может служить только решение последнего при соблюдении требований настоящей статьи.

(9) Налоговый контроль проводится в рабочее время органа, осуществляющего налоговый контроль, и/или в рабочее время налогоплательщика».

18. Применимые положения Закона о почте № 463 от 18 мая 1995 года (который был признан утратившим силу):

Статья 7

«(1) Деятельность в области почтовой связи осуществляется в соответствии с настоящим законом, вытекающими из него нормативными актами, а также международными договорами и соглашениями, ратифицированными Республикой Молдова в качестве члена Всемирного почтового союза.

(2) В случае, если международные договоры и соглашения, одной из сторон которых является Республика Молдова, содержат иные положения, чем те, которые предусмотрены законодательством Республики Молдова, применяются положения международных договоров и соглашений».

ВОПРОСЫ ПРАВА

А. Аргументы автора обращения

19. В обоснование обращения автор указал, что положения ст. 7 Закона о почте, согласно которым «в случае, если международные договоры и соглашения, одной из сторон которых является Республика Молдова, содержат иные положения, чем те, которые предусмотрены законодательством Республики Молдова, применяются положения международных договоров и соглашений», противоречат ст. 4 ч. (2) Конституции, которая устанавливает приоритет международных положений только в области основных прав человека. Международные договоры в области почтовых услуг не относятся к этой категории.

20. Также, автор обращения отметил, что положения ст. 214 ч. (6) Налогового кодекса дают возможность органам по налоговому администрированию проводить повторный налоговый контроль в случае, когда результаты ранее проведенного налогового контроля являются неубедительными, неполными или неудовлетворительными, при этом законодатель не определил понятия «неубедительный», «неполный» или «неудовлетворительный». Он полагает, что данные понятия являются непредсказуемыми.

21. По его мнению, оспариваемые положения противоречат ст. 4 ч. (2) и ст. 23 Конституции.

В. Оценка Конституционного суда

22. Рассмотрев с точки зрения приемлемости обращение, Конституционный суд отмечает следующее.

23. В соответствии со ст. 135 ч. (1) п. а) Конституции, конституционный контроль законов, в рассматриваемом случае Налогового кодекса и Закона о почте № 463 от 18 мая 1995 года, относится к компетенции Конституционного суда.

24. Конституционный суд отмечает, что обращение об исключительном случае неконституционности было подано уполномоченным субъектом, по запросу адвоката Алексея Тигинян, в рамках дела № 3га-153/2019, рассматриваемого Высшей судебной палатой, в соответствии со ст. 135 ч. (1) п. а) и п. г) Конституции.

25. Предметом обращения является, в частности, ст. 7 ч. (2) Закона о почте № 463 от 18 мая 1995 года, согласно которой «в случае, если международные договоры и соглашения, одной из сторон которых является Республика Молдова, содержат иные положения, чем те, которые предусмотрены законодательством Республики Молдова, применяются положения международных договоров и соглашений».

26. Конституционный суд отмечает, что Закон о почте № 463 от 18 мая 1995 года, признанный утратившим силу, на момент осуществления проверки налоговыми органами действовал и применялся к правовым ситуациям наподобие тех, которые спровоцировали спор, при рассмотрении которого был заявлен исключительный случай неконституционности. Таким образом, оспариваемые положения могут стать предметом обращения об исключительном случае неконституционности.

27. Конституционный суд отмечает, что положения ст. 7 ч. (2) Закона о почте № 463 от 18 мая 1995 года согласовываются со ст. 8 Конституции и подтверждают взятое Республикой Молдова обязательство о соблюдении международных актов, стороной которых она является. Конституционный суд высказался по вопросу взаимосвязи национальных нормативных актов и международных договоров, отметив, что общепризнанные принципы и нормы международного права являются для Республики Молдова обязательными в той мере, в какой она выразила свое согласие их исполнять. Следовательно, исполнение положений международных договоров, которые Республика Молдова ратифицировала, является безусловным (ПКС №55 от 14 октября 1999 г.; ПКС № 24 от 9 октября 2014 г., § 81). Таким образом, Конституционный суд считает, что с конституционной точки зрения ст. 7 ч. (2) Закона о почте № 463 от 18 мая 1995 года не вызывает вопросов.

28. Что касается другой части обращения, Конституционный суд отмечает, что ст. 214 ч. (6) Налогового кодекса предусматривает, что

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 115G/2019

органы, осуществляющие полномочия по налоговому администрированию, могут проводить повторный налоговый контроль в случае, когда результаты ранее проведенного налогового контроля являются неубедительными, неполными или неудовлетворительными, или в случае, если впоследствии были выявлены обстоятельства, подтверждающие наличие признаков налогового нарушения, и вследствие этого возникает необходимость проведения нового контроля.

29. По мнению автора обращения, текст «в случае, когда результаты ранее проведенного налогового контроля являются неубедительными, неполными или неудовлетворительными» в ст. 214 ч. (б) Налогового кодекса является неясным. Он считает, что из-за отсутствия определений для слов «неубедительными, неполными или неудовлетворительными» невозможно понять их содержание, что противоречит ст. 1 и ст. 23 Конституции.

30. В этой связи, Конституционный суд напоминает, что несмотря на то, что нормативный акт должен излагаться простым, ясным и лаконичным языком, исключаям всякую двусмысленность, со строгим соблюдением правил грамматики, орфографии и пунктуации [ст. 54 ч. (1) Закона № 100 от 22 декабря 2017 года о нормативных актах], формулировка законов не может быть абсолютно точной. Как правило, большинство законов используют более или менее расплывчатые формулировки, толкование и применение которых зависит от практики. Как ясно не была бы сформулирована правовая норма, в любой правовой системе существует неизбежный элемент судебного толкования. Необходимость разъяснения неясных моментов и адаптации их к меняющимся обстоятельствам будет существовать всегда. Хотя ясность в разработке закона является желательной, она может привести к чрезмерной строгости, однако закон должен быть способным адаптироваться к изменяющимся обстоятельствам. Принимая решения, судебные инстанции должны устранять все существующие сомнения в толковании норм (Постановление ЕСПЧ от 22 ноября 1995 года по делу *S.W. против Соединенного Королевства*; ПКС № 21 от 22 июля 2016 г., § 64, ПКС № 33 от 7 декабря 2017 г., § 62).

31. Конституционный суд отмечает, что содержание оспариваемых положений может быть выведено из обычного значения используемых в них терминов, с применением правил лингвистического толкования.

32. Более того, любое предполагаемое злоупотребление со стороны фискального органа на основании оспариваемых положений может подвергаться проверке и пресекаться судебными инстанциями. Следовательно, существует судебный контроль, который защищает лицо от вероятных произвольных действий со стороны фискального органа.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 115G/2019

33. Исходя из вышеизложенного, Конституционный суд отмечает, что обращение об исключительном случае неконституционности является неприемлемым.

Руководствуясь положениями ст. 26 Закона о Конституционном суде, ст. 61 ч. (3) и ст. 64 Кодекса конституционной юрисдикции, Конституционный суд

О П Р Е Д Е Л И Л:

1. Признать неприемлемым обращение об исключительном случае неконституционности текста «в случае, когда результаты ранее проведенного налогового контроля являются неубедительными, неполными или неудовлетворительными» в ст. 214 ч. (6) Налогового кодекса и положений ст. 7 ч. (2) Закона о почте № 463 от 18 мая 1995 года (признанного утратившим силу), представленное по запросу адвоката Алексея Тигинян, в рамках дела №3га-153/2019, рассматриваемого Высшей судебной палатой.

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

Председатель

Владимир ЦУРКАН

*Кишинэу, 24 октября 2019 г.
ОКС № 112
Дело № 115g/2019 г.*