



**Republica Moldova**

**CURTEA CONSTITUȚIONALĂ**

Перевод

**ОПРЕДЕЛЕНИЕ**

**О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ**

*обращения № 160g/2020 г.*

об исключительном случае неконституционности статьи I части 40  
Закона № 281 от 16 декабря 2016 года о внесении изменений и  
дополнений в некоторые законодательные акты

*(налогообложение лиц, осуществляющих профессиональную  
деятельность в сфере правосудия)*

КИШИНЭУ

27 мая 2021 года

Конституционный суд в составе:

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

при участии *помощника судьи*, Василия Опря,

Принимая во внимание обращение,  
зарегистрированное 23 октября 2020 года,  
рассмотрев приемлемость указанного обращения,  
учитывая акты и материалы дела,  
проведя обсуждение в совещательной комнате 27 мая 2021 г.,

выносит следующее определение:

## ФАКТИЧЕСКИЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА

1. Основанием для рассмотрения дела послужило обращение об исключительном случае неконституционности статьи I части 40 Закона № 281 от 16 декабря 2016 года о внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты, заявленном Еленой Константинеску в интересах Лилианы Паланчан, стороны в деле № 3-19/20, находящемся в производстве Апелляционной палаты Кишинэу.

2. Обращение было представлено в Конституционный суд 23 октября 2020 года судебным составом коллегии по гражданским, коммерческим и административным делам Апелляционной палаты Кишинэу (состоящим из судей Анатолий Минчунэ, Екатерина Паланчук и Вероника Негру), в соответствии со статьей 135 ч. (1) п. а) и п. г) Конституции.

### **А. Обстоятельства основного спора**

3. Государственный нотариус Лилиана Паланчан 8 августа 2019 года подала заявление в административном порядке против Министерства финансов с требованием констатировать факт того, что нотариальная деятельность не относится к предпринимательской деятельности, что к нотариусу не применимы положения Налогового кодекса, а также отменить приказ Министерства финансов об утверждении формуляра о декларировании подоходного налога лицами, осуществляющими профессиональную деятельность в сфере правосудия.

4. Елена Константинеску, представляющая интересы истицы, 12 октября 2020 года заявила об исключительном случае неконституционности статьи I части 40 Закона № 281 от 16 декабря 2016 года о внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты. Оспариваемая статья вносит поправки в условия налогообложения лиц, осуществляющих профессиональную

деятельность в сфере правосудия. Эти поправки относятся к главе 10<sup>1</sup> второго раздела Налогового кодекса.

5. Определением от 12 октября 2020 года Апелляционная палата Кишинэу удовлетворила ходатайство и направила обращение об исключительном случае неконституционности в Конституционный суд для его разрешения.

## **В. Применимое законодательство**

### **6. Применимые положения Конституции:**

#### **Статья 16**

##### **Равенство**

«(1) Уважение и защита личности составляют первостепенную обязанность государства.

(2) Все граждане Республики Молдова равны перед законом и властями независимо от расы, национальности, этнического происхождения, языка, религии, пола, взглядов, политической принадлежности, имущественного положения или социального происхождения».

#### **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».

#### **Статья 43**

##### **Право на труд и защиту труда**

«(1) Каждый человек имеет право на труд, свободный выбор работы, справедливые и удовлетворительные условия труда, а также право на защиту от безработицы.

[...]».

#### **Статья 46**

##### **Право частной собственности и ее охрана**

«(1) Право частной собственности, а также долговые обязательства, взятые на себя государством, гарантируются.

[...]».

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

#### **Статья 5**

##### **Общие понятия**

«Следующие понятия применяются для целей налогообложения без изменения правового статуса юридических и физических лиц, предусмотренного действующим законодательством:

[...]

16) Предпринимательская деятельность, бизнес – любой вид деятельности лица в соответствии с законодательством, за исключением работы по трудовому

#### ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 160G/2020

договору (соглашению), который осуществляется с целью получения дохода или в результате осуществления которого независимо от цели деятельности возникает доход.

[...]

36<sup>2</sup>) Профессиональная деятельность в сфере правосудия – осуществляемая в рамках предусмотренных законом форм организации деятельности постоянная деятельность адвоката, адвоката-стажера, публичного нотариуса, судебного исполнителя, авторизованного управляющего, медиатора, судебного эксперта в бюро судебной экспертизы.

[...]».

### Статья 24

#### Вычеты расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности

«(1) Разрешается вычет обычных и необходимых расходов, оплаченных или понесенных налогоплательщиком в течение налогового периода исключительно в целях осуществления предпринимательской деятельности.

[...]».

### Глава 10<sup>1</sup>

#### Налогообложение лиц, осуществляющих профессиональную деятельность в сфере правосудия

### Статья 69<sup>1</sup>

#### Субъекты налогообложения

«Субъектами налогообложения являются лица, осуществляющие профессиональную деятельность в сфере правосудия».

### Статья 69<sup>2</sup>

#### Объект налогообложения

(1) Объектом налогообложения является налогооблагаемый доход, полученный субъектом налогообложения от осуществления профессиональной деятельности в сфере правосудия в декларируемый налоговый период.

(2) Налогоплательщики, применяющие режим налогообложения в соответствии с настоящей главой, используют правила учета, предусмотренные главой 6 настоящего раздела.

### Статья 69<sup>3</sup>

#### Вычеты расходов, связанных с профессиональной деятельностью в сфере правосудия

(1) Разрешается вычет расходов, связанных с профессиональной деятельностью в сфере правосудия, оплаченных или понесенных налогоплательщиком в течение налогового периода, согласно положениям главы 3 настоящего раздела.

(2) Налогоплательщики, применяющие режим налогообложения в соответствии с настоящей главой, имеют право на освобождения и другие вычеты согласно положениям главы 4 настоящего раздела.

Статья 69<sup>4</sup>  
Ставка налога

Ставка подоходного налога составляет 18 процентов объекта налогообложения.

Статья 69<sup>5</sup>  
Порядок исчисления, уплаты и декларирования

(1) Исчисление подоходного налога осуществляется путем применения ставки налога к налогооблагаемому доходу, полученному от осуществления профессиональной деятельности в сфере правосудия.

(2) Исчисление налога осуществляется ежегодно. Уплата налога в бюджет осуществляется в рассрочку, ежеквартально, до 25-го числа месяца, следующего за соответствующим кварталом.

(3) Налогоплательщик имеет право на зачет подоходного налога от профессиональной деятельности в сфере правосудия, уплаченного в любом иностранном государстве, согласно условиям, предусмотренным статьей 82.

(4) Декларация о подоходном налоге представляется не позднее 25 марта года, следующего за декларируемым налоговым периодом.

(5) Форма и порядок заполнения декларации о подоходном налоге утверждаются Министерством финансов.

(6) Декларация о подоходном налоге представляется с обязательным использованием автоматизированных методов электронной отчетности, в порядке, предусмотренном частью (2<sup>1</sup>) статьи 187».

[В редакции Закона № 281 от 16 декабря 2016 года]

8. Применимые положения Закона № 69 от 14 апреля 2016 года об организации нотариальной деятельности:

Статья 8  
Статус нотариуса

«[...]

(2) Нотариус не является государственным служащим, а его деятельность не является предпринимательской и не может быть отнесена к такого рода деятельности.

[...]».

Статья 10  
Права нотариуса

«(1) Нотариус обладает следующими правами:

а) взыскивать нотариальные платы в установленном законом порядке;

[...]».

Статья 11  
Обязанности нотариуса

«Нотариус имеет следующие обязанности:

[...]

f) вести бухгалтерский учет и вносить все обязательные платы, связанные с нотариальной деятельностью, в установленном законом порядке;

[...].»

### Статья 39

#### Расходы, связанные с осуществлением нотариальной деятельности

«(1) Из средств, получаемых нотариусом от осуществления нотариальной деятельности в соответствии с пунктами b) и c) статьи 38, покрываются расходы на материально-техническое обеспечение деятельности, аренду и содержание нотариального бюро, ведение архива нотариальной деятельности, оплату труда наемного вспомогательного персонала, обязательные отчисления нотариуса, оплату ежегодного отпуска, взносы обязательного государственного страхования, взносы обязательного медицинского страхования, иные расходы, связанные с осуществлением профессиональной деятельности нотариуса.

(2) Средства, оставшиеся после вычета указанных в части (1) расходов, составляют доход нотариуса».

## ВОПРОСЫ ПРАВА

### А. Аргументы автора обращения

9. Автор обращения об исключительном случае неконституционности утверждает, что статья I часть 40 Закона № 281 от 16 декабря 2016 года о внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты, которая исключила из Налогового кодекса понятия нотариальная деятельность и налогооблагаемый доход нотариуса, лишила нотариусов возможности вычета расходов в порядке, установленном статьей 39 Закона № 69 от 14 апреля 2016 года об организации нотариальной деятельности.

10. Хотя порядок вычета расходов регулируется статьей 24 Налогового кодекса, автор обращения считает, что указанная норма относится только к лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность, а поскольку нотариальная деятельность не является предпринимательской, нотариус лишен возможности вычета расходов, что нарушает его право собственности.

11. По мнению автора обращения об исключительном случае неконституционности, оспариваемые положения противоречат статьям 1 ч. (3), 4, 6, 8, 16 ч. (1), 23 ч. (1), 43 ч. (1), 46 ч. (1), 58, 66 п. c) и 127 ч.(2) Конституции.

### В. Оценка Конституционного суда

12. Рассмотрев приемлемость обращения, Конституционный суд отмечает следующее.

13. В соответствии со ст. 135 ч. (1) п. а) Конституции, контроль конституционности законов, в данном случае Закона № 281 от 16 декабря 2016 года о внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты, относится к компетенции Конституционного суда.

14. Конституционный суд отмечает, что обращение об исключительном случае неконституционности представлено по ходатайству Елены Константинеску в интересах Лилианы Паланчан, стороны по делу № 3-19/20, рассматриваемому Апелляционной палатой Кишинэу.

15. Предметом обращения является статья I часть 40 Закона № 281 от 16 декабря 2016 года о внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты. Оспариваемая статья закона вносит поправки в Налоговый кодекс, относящиеся к условиям налогообложения лиц, осуществляющих профессиональную деятельность в сфере правосудия. Принятием этих поправок были внесены изменения в главу 10<sup>1</sup> Налогового кодекса.

16. Конституционный суд подчеркивает, что, согласно нормам законодательной техники, положения о внесении изменений и дополнений включаются в основной закон со дня вступления их в силу, сливаясь с ним. В связи с этим, стремясь обеспечить ясность и доступность своих актов, Конституционный суд в своей практике отмечал, что в подобных случаях предмет обращения соотносится с основными актами (см., *mutatis mutandis*, ПКС № 27 от 31 октября 2019 года, § 19). Таким образом, Конституционный суд соотносит предмет обращения с положениями главы 10<sup>1</sup> Налогового кодекса.

17. Другим условием для подачи обращения является применимость оспариваемых положений по делу, в рамках которого было заявлено об исключительном случае неконституционности (ПКС № 2 от 9 февраля 2016 года, § 82). Оспариваемая норма должна быть применима при разрешении дела, находящегося в производстве судебной инстанции (ОКС № 18 от 13 февраля 2020 года, § 16 и приведенная в нем практика). Поскольку исключительный случай неконституционности был заявлен по административному делу, в котором рассматривается в том числе законность приказа Министерства финансов об утверждении формуляра о декларировании подоходного налога лицами, осуществляющими профессиональную деятельность в сфере правосудия, Конституционный суд отмечает, что оспариваемые положения могут быть применены судебной инстанцией по делу, в рамках которого было заявлено об исключительном случае неконституционности.

18. Конституционный суд заключает, что оспариваемые положения ранее не составляли предмет контроля конституционности.

19. Конституционный суд отмечает, что еще одним обязательным условием для рассмотрения обращения об исключительном случае неконституционности является действие одного из конституционных прав по конкретному делу, рассматриваемому судебными инстанциями общей юрисдикции (ОКС № 8 от 24 января 2020 года, § 27). Конституционному суду надлежит проверить, в свете доводов автора обращения, составляют ли оспариваемые положения вмешательство в одно из основных прав (ОКС № 17 от 9 февраля 2021 года, § 16).

20. Конституционный суд отмечает, что автор обращения указывает на противоречие оспариваемых положений статьям 1 ч. (3) [верховенство права], 4 [права и свободы человека], 6 [разделение и взаимодействие властей], 8 [соблюдение международного права и

*международных договоров*], 16 [*равенство*], 23 [*право каждого человека на знание своих прав и обязанностей*], 43 [*право на труд и защиту труда*], 46 [*право частной собственности и ее охрана*], 58 [*участие в финансовых расходах*], 66 п. с) [*полномочия Парламента по толкованию законов и обеспечению единства законодательного регулирования*] и 127 ч. (2) [*обязанность государства гарантировать реализацию права собственности*] Конституции.

21. В своей практике Конституционный суд отмечал, что статьи 1 ч.(3), 4 и 8 Конституции не могут рассматриваться индивидуально, а только если будет установлена применимость одного из основных положений Конституции (см., *mutatis mutandis*, ПКС № 3 от 18 января 2019 года, § 18; ПКС № 19 от 24 сентября 2019 года, § 16). Что касается предполагаемого нарушения статей 16 и 23 Конституции, Конституционный суд отмечает, что они не имеют самостоятельного применения. Для их применимости автор обращения должен доказать наличие вмешательства в основные права (ПКС № 15 от 28 мая 2020 года, § 25; ПКС № 2 от 12 января 2021 года, § 22).

22. Что касается критики о неконституционности с точки зрения статей 6 и 58 Конституции, которые устанавливают разделение и взаимодействие властей и обязанность участвовать в общественных расходах посредством уплаты налогов и сборов, Конституционный суд заключает, что автор не привел истинных доводов неконституционности. В подобных случаях Конституционный суд отклонил представленные обращения как неприемлемые, указав, что простая отсылка к норме Конституции, без объяснения предполагаемого несоответствия ей оспариваемых законодательных положений, не является доводом (см., *mutatis mutandis*, ОКС № 33 от 19 марта 2020 года, § 31).

23. В своей практике Конституционный суд отмечал, что право на труд и защиту труда действует во всех случаях по защите прав на оплату труда. Вместе с тем, Конституционный суд уточнил, что это понятие, в частности, включает все нынешние или будущие преимущества, при условии, что работодатель предоставляет работнику, даже если косвенно, эти преимущества за выполненный труд, на основании трудового договора или законодательных положений (ПКС № 21 от 3 октября 2019 года, § 25). Автор обращения об исключительном случае неконституционности заявляет о нарушении ее права на труд и защиту труда, ссылаясь на предполагаемую невозможность вычета расходов из полученного валового дохода. С точки зрения приведенных доводов неконституционности, поскольку не ставится вопрос о выполнении какого-либо требования права на труд или защиту труда, Конституционный суд заключает, что статья 43 Конституции не применима по делу.

24. Конституционный суд рассмотрит предполагаемое нарушение статьи 16 в сочетании со статьями 46 и 127 ч. (2) Конституции. Конституционный суд отмечает, что автор обращения ссылается на установление оспариваемыми положениями дифференцированного отношения между нотариусами и другими категориями налогоплательщиков с точки зрения условий реализации права на вычеты расходов из полученного валового дохода. С учетом того, что

эти замечания поднимают вопрос о дискриминации между несколькими классами субъектов, находящихся в сопоставимых ситуациях, Конституционному суду надлежит проверить содержание оспариваемых положений, чтобы определить, действительно ли они своими последствиями устанавливают дифференцированное отношение, указанное в обращении.

25. Конституционный суд отмечает, что оспариваемые положения главы 10<sup>1</sup> второго раздела Налогового кодекса регулируют порядок налогообложения лиц, осуществляющих профессиональную деятельность в сфере правосудия, и определяют субъектов налогообложения (статья 69<sup>1</sup>), объект налогообложения (статья 69<sup>2</sup>), право на вычеты расходов, связанных с профессиональной деятельностью (статья 69<sup>3</sup>), и порядок исчисления, уплаты и декларирования подоходного налога (статья 69<sup>5</sup>). В частности, Конституционный суд отмечает, что в категорию субъектов, осуществляющих профессиональную деятельность в сфере правосудия, включаются адвокаты, адвокаты-стажеры, государственные нотариусы, судебные исполнители, авторизованные управляющие, медиаторы и судебные эксперты в бюро судебной экспертизы (статья 5 пкт. 36<sup>2</sup>).

26. Учитывая доводы автора обращения о возможной правовой классификации деятельности нотариуса как предпринимательской деятельности, в связи с чем нарушается право нотариусов на вычеты расходов, связанных с их профессиональной деятельностью, Конституционный суд отмечает, что нотариусы, наряду с иными лицами, осуществляющими профессиональную деятельность в сфере правосудия, обладают правом, на основании ч. (1) статьи 69<sup>3</sup> Налогового кодекса, на вычеты расходов, связанных с профессиональной деятельностью, оплаченных или понесенных в течение налогового периода, в порядке, установленном главой 3 второго раздела Налогового кодекса, то есть согласно правилам, установленным для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

27. В связи с этим, Конституционный суд отмечает, что нотариус, согласно положениям ч. (2) статьи 8 Закона об организации нотариальной деятельности, не является государственным служащим, его деятельность не является предпринимательской и не может быть отнесена к такого рода деятельности, а положения Налогового кодекса применяются лишь с целью налогообложения и не изменяют режим данной деятельности.

28. Таким образом, системный анализ статьи 69<sup>3</sup> ч. (1) в сочетании со статьей 24 Налогового кодекса позволяет Конституционному суду заключить, что нотариусы, наряду с иными субъектами, осуществляющими профессиональную деятельность в сфере правосудия, обладают правом на вычеты расходов, связанных с профессиональной деятельностью, оплаченных или понесенных в течение налогового периода. Законодательное понятие «согласно положениям главы 3 настоящего раздела» в ч. (1) статьи 69<sup>3</sup> Налогового кодекса является отсылочной нормой и означает, что субъекты, осуществляющие профессиональную деятельность в сфере правосудия, вправе вычитать расходы по правилам, установленным для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. Этот вывод дает

Конституционному суду возможность констатировать отсутствие дифференцированного отношения между нотариусами и другими налогоплательщиками, с которыми сравнивается автор обращения, с точки зрения права на вычеты расходов из полученного валового дохода.

29. В этом контексте, учитывая вышеизложенные суждения, Конституционный суд заключает, что доводы о неконституционности, изложенные с точки зрения статей 16, 46 и 127 ч. (2) Конституции, являются необоснованными. В то же время, поскольку было установлено, что существуют объективные предпосылки, способствующие адресату и толкователю закона предусмотреть точный смысл оспариваемых положений, Конституционный суд отмечает, что поднятые в обращении вопросы также не подразумевают действие статьи 66 ч. (1) п. с) Конституции.

30. Таким образом, Конституционный суд заключает, что обращение об исключительном случае неконституционности не отвечает требованиям приемлемости и не может быть принято к рассмотрению по существу.

По этим основаниям, руководствуясь статьями 135 ч. (1) п. g) и 140 ч. (2) Конституции, статьей 26 ч. (1) Закона о Конституционном суде, статьями 61 ч. (3) и 64 Кодекса конституционной юрисдикции, Конституционный суд

### **О П Р Е Д Е Л И Л:**

1. *Признать неприемлемым* обращение об исключительном случае неконституционности главы 10<sup>1</sup> Налогового кодекса, принятого Законом № 1163 от 24 апреля 1997 года, заявленном Еленой Константинеску по делу № 3-19/20, находящемуся в производстве Апелляционной палаты Кишинэу.

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

**Председатель**

**Домника МАНОЛЕ**

*Кишинэу, 27 мая 2021 г.  
ОКС № 71  
Дело № 160g/2020 г.*