



Republica Moldova

CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

Перевод

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ

обращения № 96g/2018 г.

об исключительном случае неконституционности
ст. 257 ч. (8) Налогового кодекса

КИШИНЭУ

9 июля 2018 г.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 96G/2018

Конституционный суд в составе:

Михай ПОАЛЕЛУНЖЬ, *председатель*,

Аурел БЭЕШУ,

Игорь ДОЛЯ,

Вячеслав ЗАПОРОЖАН, *судьи*,

при участии *секретаря заседания*, Людмилы Кихай,

Принимая во внимание обращение, представленное и зарегистрированное 29 июня 2018 г., рассмотрев предварительно указанное обращение, учитывая акты и материалы дела, проведя обсуждение в совещательной комнате 9 июля 2018 г.,

выносит следующее определение:

ФАКТИЧЕСКИЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА

1. Основанием для рассмотрения дела послужило обращение об исключительном случае неконституционности ст.257 ч. (8) Налогового кодекса, представленное по ходатайству адвоката Сергея Филатова, в рамках дела № 3-1137/17, рассматриваемого судом Кишинэу, сектор Рышкань.

2. Обращение было представлено в Конституционный суд 29 июня 2018 года судьей суда Кишинэу, сектор Рышкань, Лориной Чуботару, в соответствии со ст. 135 ч. (1) п. а) и п. г) Конституции, в свете ее толкования Постановлением Конституционного суда № 2 от 9 февраля 2016 года.

А. Обстоятельства основного спора

3. Решением № 128/1132 от 23 августа 2017 года Государственная налоговая служба установила, что ООО «Altcomprim-Grup» нарушило обязательства, предусмотренные ст. 8 ч. (2) п. f) Налогового кодекса, и наложила на предприятие штрафные санкции в соответствии со ст. 257 ч. (8) Налогового кодекса.

4. ООО «Altcomprim-Grup» 1 декабря 2017 года подало исковое заявление против Государственной налоговой службы с требованием отменить решение № 128/1132 от 23 августа 2017 года.

5. В ходе судебного заседания адвокат Сергей Филатов, представитель ООО «Altcomprim-Grup», внес запрос об исключительном случае неконституционности ст. 257 ч.(8) Налогового кодекса.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 96G/2018

6. Определением от 13 июня 2018 года суд Кишинэу, сектор Рышкань, удовлетворил запрос и направил обращение об исключительном случае неконституционности в Конституционный суд для разрешения.

В. Применимое законодательство

7. Применимые положения Конституции:

Статья 1**Государство Республика Молдова**

«[...]

(3) Республика Молдова – демократическое правовое государство, в котором достоинство человека, его права и свободы, свободное развитие человеческой личности, справедливость и политический плюрализм являются высшими ценностями и гарантируются».

Статья 20**Свободный доступ к правосудию**

«(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 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 46**Право частной собственности и ее охрана**

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

(2) Никто не может быть лишен своего имущества иначе как в случае установленной законом общественной необходимости при условии справедливого и предварительного возмещения.

(3) Законно добытое имущество не может быть конфисковано. Законность добытого подразумевается.

(4) Имущество, предназначенное, использованное для совершения преступлений или правонарушений либо добытое в результате совершения преступлений или правонарушений, может быть конфисковано только в соответствии с законом.

(5) Право частной собственности обязывает к соблюдению требований защиты окружающей среды и обеспечению добрососедства, а также к соблюдению других требований, которые согласно закону возлагаются на собственника.

(6) Право наследования частной собственности гарантируется».

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 96G/2018

8. Применимые положения Налогового кодекса, утвержденного Законом № 1163 от 24 апреля 1997 года:

Статья 257**Нарушение правил ведения бухгалтерского учета и учета в налоговых целях**

«[Часть (1) ст.257 утратила силу согласно Закону N 178 от 11.07.2012, в силу 14.09.2012]

(2) Использование типовых форм первичных документов строгой отчетности отличного от предусмотренных действующими нормативными актами образца, а также использование фальшивых или чужих типовых форм первичных документов строгой отчетности влекут наложение штрафа в размере от 25 до 35 процентов сумм хозяйственных операций, отраженных в этих документах.

[Части (3),(4) ст.257 утратили силу согласно Закону N 177-XVI от 20.07.2007, в силу 10.08.2007]

(5) Необеспечение сохранности налоговой отчетности и/или учетной документации, и/или контрольных лент (контрольных лент в специализированном электронном виде) и/или полное или частичное отсутствие бухгалтерского учета, что ведет к невозможности проведения налогового контроля, влекут наложение штрафа в размере от 40000 до 60000 леев с исчислением соответствующих налогов и сборов согласно части (2) статьи 189 настоящего кодекса.

[Часть (6) ст.257 утратила силу согласно Закону N 267 от 23.12.2011, в силу 13.01.2012]

(7) В отступление от частей (2) и (5) соответствующие положения не применяются к структурам, ведущим бухгалтерский учет и составляющим финансовые отчеты на основе МСФО, на период до двух лет со дня внедрения указанных стандартов.

(8) Осуществление хозяйствующим субъектом, в котором был создан налоговый пост и который был осведомлен об этом в соответствии с положениями действующего законодательства, зачислений/списаний товаров/услуг без информирования об этом инспектора или подразделения Государственной налоговой службы, ответственных за деятельность налогового поста, влечет наложение штрафа в размере от 50 до 100 процентов суммы соответствующих экономических операций».

ВОПРОСЫ ПРАВА**А. Аргументы автора обращения**

9. В обоснование обращения автор утверждает, что положения ст. 257 ч. (8) Налогового кодекса, которые предусматривают наложение штрафных санкций на хозяйствующего субъекта за

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 96G/2018

зачисление/списание товаров/услуг без информирования об этом инспектора или подразделения Государственной налоговой службы, ответственных за деятельность налогового поста, не отвечают требованиям предсказуемости закона, нарушая ст. 23 Конституции.

10. По мнению автора обращения, положения ст. 257 ч. (8) Налогового кодекса не позволяют индивидуализацию санкции в зависимости от конкретных обстоятельств дела и тем самым нарушают ст. 20 Конституции.

11. Он считает, что оспариваемые положения противоречат положениям ст. 1 ч.(3), ст. 20, ст. 21, ст. 23 и ст. 46 Конституции.

В. Оценка Конституционного суда

12. Рассмотрев с точки зрения приемлемости обращение об исключительном случае неконституционности, Конституционный суд отмечает следующее.

13. В соответствии со ст. 135 ч. (1) п. а) Конституции, конституционный контроль законов, в данном случае положений ст.257 ч. (8) Налогового кодекса, утвержденного Законом № 1163 от 24 апреля 1997 года, относится к компетенции Конституционного суда.

14. Конституционный суд отмечает, что обращение об исключительном случае неконституционности представлено уполномоченным субъектом, по запросу адвоката Сергея Филатова, в рамках дела № 3-1137/17, рассматриваемого в суде Кишинэу, сектор Рышкань, в соответствии со ст. 135 ч. (1) п. а) и п. г) Конституции, в свете ее толкования Постановлением Конституционного суда № 2 от 9 февраля 2016 года.

15. Конституционный суд отмечает, что предметом обращения являются положения ст. 257 ч.(8) Налогового кодекса.

16. Ссылаясь на ст. 1 ч. (3), ст. 20, ст. 21, ст. 23 и ст. 46 Конституции, автор обращения, по сути, утверждает, что оспариваемые положения нарушают конституционные нормы ст. 20 о свободном доступе к правосудию и ст. 23 о качестве закона.

17. Согласно ст. 257 ч.(8) Налогового кодекса, осуществление хозяйствующим субъектом, в котором был создан налоговый пост и который был осведомлен об этом в соответствии с положениями действующего законодательства, зачислений/списаний товаров/услуг без информирования об этом инспектора или подразделения Государственной налоговой службы, ответственных за деятельность налогового поста, влечет наложение штрафа в размере от 50 до 100 процентов суммы соответствующих экономических операций.

18. Ст. 146 Налогового кодекса предусматривает, что налоговый пост создается Государственной налоговой службой в целях предупреждения и выявления случаев налоговых нарушений, в том

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 96G/2018

числе случаев уклонения от погашения налоговых обязательств, а также в целях осуществления иных полномочий по налоговому администрированию.

19. Конституционный суд отмечает, что налоговые посты создаются у включенных в группы риска хозяйствующих субъектов, поставляющих товары или предоставляющих услуги. Налоговый пост создается в случае исчерпания других доступных мер и средств администрирования, мониторинга и контроля, включая меры добровольного соблюдения установленных правил.

20. Главная цель создания налогового поста заключается в обеспечении прозрачности и дисциплинированности хозяйствующих субъектов, работающих в различных областях (оптовая и розничная торговля, общественное питание, оказание услуг) и внимательное налоговое администрирование.

21. Проанализировав обращение, Конституционный суд отмечает, что на протяжении деятельности налогового поста хозяйствующий субъект обязан предоставлять фискальному служащему всю информацию, необходимую для обеспечения эффективной деятельности налогового поста. При этом сведения о поставках/закупках товаров/услуг, о зачислении/ списании материальных ценностей предоставляются фискальному служащему, ответственному за деятельность налогового поста, в обязательном порядке ежедневно, в электронном виде и/ или на бумажном носителе (ст. 8 ч. (2) п. d) и п. f) Налогового кодекса).

22. Согласно п. 29 Положения о функционировании налоговых постов, утвержденного приказом Главной государственной налоговой инспекции № 409 от 18 мая 2015 года, все поставки/закупки товаров/услуг, осуществленные в рамках налогового поста, должны быть проверены налоговым служащим, а фактом подтверждения проверки являются соответствующие отметки в ведомости выдачи бланков строгой отчетности в соответствии с нормами, указанными в Положении.

23. Конституционный суд отмечает, что в период деятельности налогового поста налоговый служащий в момент осуществления сделок записывает все приходы и расходы товаров/услуг в Отчете о деятельности налогового поста. Отчеты должны быть подписаны налоговым служащим, ответственным за функционирование налогового поста, и ответственным лицом экономического агента/администратором контролируемого подразделения.

24. Также, согласно п. 52 названного Положения о функционировании налоговых постов, в период функционирования налогового поста должностные лица хозяйствующего субъекта **информируют через доступные средства** налогового служащего,

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 96G/2018

ответственного за мониторинг, о выполнении поставки и/или закупки товаров/услуг.

25. Конституционный суд отмечает, что в целях повышения эффективности налоговых постов, их создания и функционирования, применения положений ст. 225¹ Налогового кодекса и во исполнение ст. 146 ч.(4) Налогового кодекса, Положение о функционировании налоговых постов развивает оспариваемые положения Налогового кодекса. Другими словами, существует база, которая помогает толкователю закона предвидеть и понять точный смысл оспариваемых положений.

26. Таким образом, Конституционный суд считает критику автора обращения в отношении качества закона необоснованной.

27. Что касается доводов о том, что положения ст. 257 ч. (8) Налогового кодекса не допускают индивидуализацию санкции в зависимости от конкретных обстоятельств дела и нарушают ст. 20 Конституции, Конституционный суд напоминает, что Постановлением № 20 от 4 июля 2018 года были признаны неконституционными некоторые положения ст. 260 ч. (4) Налогового кодекса, которые устанавливали штрафы в фиксированном размере в случае непредставления налоговой докладной. В результате определения штрафных санкций в фиксированном размере не принимались в расчет предыдущие и последующие обстоятельства непредставления налоговых докладных, и допускалось их одинаковое применение в различных ситуациях. Конституционный суд указал, что подобный подход нарушает принцип равного отношения, поскольку позволяет применение одинаковых наказаний при наличии объективно различных ситуаций (§ 79). Конституционный суд отметил, 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 и др. (§ 75). Конституционный суд адресовал Парламенту представление, в котором указал на то, что Налоговый кодекс содержит положения, устанавливающие штрафные санкции в фиксированном размере, изменение **которых позволит суду индивидуализировать применение налоговых санкций для обеспечения их эффективности, соразмерности и сдерживающего характера.**

28. Эти выводы Конституционного суда наводят на мысль, что необходимо сбалансирование штрафных санкций со стороны судебных инстанций, то есть обеспечение соразмерности штрафных санкций посредством их индивидуализации, исходя из конкретных обстоятельств дела. И все-таки, если не существуют особенные обстоятельства и индивидуализация наказания невозможна, судебные инстанции не могут изменить штрафные санкции. Они должны

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 96G/2018

признать законность штрафных санкций, применяемых налоговыми органами.

29. Конституционному суду надлежит проверить, если в ситуации, предусмотренной ст. 257 ч.(8) Налогового кодекса, возможна уравнивающая оценка со стороны судебных инстанций. Данная статья предусматривает, что если хозяйствующий субъект, у которого был создан налоговый пост, о чем он был уведомлен, осуществляет зачисление или списание товаров или услуг без информирования об этом инспектора или подразделения Государственной налоговой службы, ответственных за деятельность налогового поста, на него налагается штраф в размере суммы соответствующих экономических операций.

30. Автор обращения указывает на возможность наложения штрафных санкций вне зависимости от наличия ущерба, декларирования импортируемых товаров в налоговую службу и действительного доступа Государственной налоговой службы к фискальным операциям, а также в отсутствие явных намерений со стороны хозяйствующего субъекта утаить товар.

31. Случай, предусмотренный оспариваемыми положениями закона, обозначает объективную ситуацию, которая не может зависеть от обстоятельств, как, например, непредставление налоговой накладной. Создание налогового поста преследует четкие цели: прозрачность и дисциплинированность хозяйствующих субъектов. Создание налогового поста не связано с декларированием в налоговый орган достоверных сведений о ввозимых товарах. Эта ситуация вызвана включением деятельности хозяйствующего субъекта в группу риска. В отношении данного хозяйствующего субъекта были исчерпаны все доступные меры и средства администрирования, мониторинга и контроля, включая меры добровольного соблюдения установленных правил.

32. Осуществление зачислений или списаний товаров и услуг без информирования об этом инспектора или подразделения Государственной налоговой службы, ответственных за деятельность налогового поста, невозможно без преднамеренности со стороны хозяйствующего субъекта, если ранее ему сообщили об обязанности уведомления этих структур. Другими словами, зачисление или списание товаров или услуг не может осуществляться без уведомления этих структур. Зачисление и списание товаров и услуг имеют в основу намерение хозяйствующего субъекта, и упущение сообщить об этом инспектору или подразделению Государственной налоговой службы по логике тоже является намеренным. В подобных ситуациях не могут существовать обстоятельства частного характера, позволяющие уменьшить штрафные санкции. Ситуация, описанная законодателем,

ОПРЕДЕЛЕНИЕ О НЕПРИЕМЛЕМОСТИ ОБРАЩЕНИЯ № 96G/2018

носит объективный характер: упущение информировать налоговые структуры о зачислении или списании товаров или услуг.

33. Штрафные санкции, установленные законодателем в таких случаях, то есть наложение штрафа в размере суммы совершаемых при нарушении ст. 257 ч.(8) Налогового кодекса экономических операций, результат оценки законодателя защищаемых социальных интересов и объективной опасности запрещенного деяния. Когда законодатель принимает решение по конкретной ситуации, которая не зависит от обстоятельств и не требует оценки, Конституционный суд не может поступить иначе, как проявить уважение к выбранному им решению в области применяемых штрафных санкций.

34. Исходя из вышеизложенного, Конституционный суд отмечает, что обращение об исключительном случае неконституционности является необоснованным.

Руководствуясь положениями ст. 26 ч. (1) 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 ст.257 ч. (8) Налогового кодекса, представленное по ходатайству адвоката Сергея Филатова, в рамках дела № 3-1137/17, рассматриваемого в суде Кишинэу, сектор Рышкань.

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

Председатель

Михай ПОАЛЕЛУНЖЬ

Кишинэу, 9 июля 2018 г.

ОКС № 84

Дело № 96g/2018 г.