



**Republica Moldova  
Curtea Constituțională**

**Н О Т Ă Р Î Р Е**

Перевод

**П О С Т А Н О В Л Е Н И Е**

*об исключительном случае неконституционности положения Закона № 1164-XIII от 24 апреля 1997 года «О введении в действие разделов I и II Налогового кодекса» в редакции Закона № 111-XVI от 27 апреля 2007 года «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты»*

**Именем Республики Молдова,  
Конституционный суд в составе:**

<b>Думитру ПУЛБЕРЕ</b>	<b>- председатель</b>
<b>Виктор ПУШКАШ</b>	<b>- судья</b>
<b>Петру РАЙЛЯН</b>	<b>- судья-докладчик</b>
<b>Елена САФАЛЕРУ</b>	<b>- судья</b>
<b>Валерия ШТЕРБЕЦ</b>	<b>- судья</b>

секретаря заседания - Дины Мустьяца, при участии постоянного представителя Правительства в Конституционном суде, Георге Сусаренко, заместителя начальника Главной государственной налоговой инспекции, Георге Кожокару, начальника юридического управления Министерства финансов, Валерия Секаш, руководствуясь ст.135 ч.(1) п.g) Конституции, ст.4 ч.(1) п.g) Закона о Конституционном суде, ст.4 ч.(1) п.g) и ст.16 ч.(1) Кодекса конституционной юрисдикции, рассмотрел в открытом пленарном заседании дело об исключительном случае неконституционности положения Закона № 1164-XIII от 24 апреля 1997 года «О введении в действие разделов I и II Налогового кодекса» в редакции Закона № 111-XVI от 27 апреля 2007 года.

Основанием для рассмотрения дела послужило обращение Высшей судебной палаты, представленное 25 мая 2010 года в соответствии со ст.24 и ст.25 Закона о Конституционном суде, ст.38 и ст.39 Кодекса конституционной юрисдикции.

Определением Конституционного суда от 12 июля 2010 года обращение было принято к рассмотрению по существу и включено в повестку дня.

В ходе предварительного рассмотрения обращения Конституционный суд запросил точки зрения временно исполняющего обязанности Президента Республики Молдова, Парламента, Правительства, Министерства финансов, Счетной палаты, Центра по борьбе с экономическими преступлениями и коррупцией.

Рассмотрев материалы дела, заслушав сообщение судьи-докладчика и разъяснения участников процесса,

### **Конституционный суд**

#### ***у с т а н о в и л :***

1. 27 апреля 2007 года Парламент принял Закон № 111-XVI «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты» (далее - Закон № 111-XVI). Статьей II закона, Закон № 1164-XIII от 24 апреля 1997 года «О введении в действие разделов I и II Налогового кодекса» (далее – Закон № 1164-XIII) был дополнен главой IV «Легализация капитала и налоговая амнистия».

Положения главы IV Закона № 1164-XIII, касающиеся налоговой амнистии, устанавливают общие принципы и гарантии налоговой амнистии, определяют правовое положение субъектов налоговой амнистии и уполномоченных органов публичного управления, других организаций и учреждений, которые участвуют или деятельность которых имеет отношение к процессу налоговой амнистии.

2. Высшая судебная палата обратилась по поводу проверки конституционности синтагмы «недоимки, отраженные в системе учета Государственной налоговой службы, Национальной кассы социального страхования, в том числе в системе специального учета, по состоянию на 1 января 2007 года» в ст. 27, ст.28 ч. (3), ст.29 ч. (2) и ст.34 ч. (1) Закона № 1164-XIII в редакции Закона № 111-XVI, подлежащей применению при разрешении кассационной жалобы индивидуального предприятия «Виктория Костова» по иску в административный суд к Государственной налоговой инспекции мун. Кишинэу, налоговому бюро Ботаника.

Предметом иска является постановление Государственной налоговой инспекции мун. Кишинэу №242/241 от 7 мая 2007 года о взыскании с индивидуального предприятия «Виктория Костова» налогов, сборов и штрафов по просроченным платежам, начисленных за период деятельности 01.01.2003 - 01.03.2007, и применении штрафа в связи с допущенными нарушениями.

В исковом заявлении в Апелляционную палату Кишинэу от 17 июля 2008 года индивидуальное предприятие просит отменить постановление и применить налоговую амнистию к налоговым обязательствам (налоги, пени, штрафы), выявленным оспариваемым административным актом. В части применения налоговой амнистии административный суд отклонил заявление истца по основаниям, что оно противоречит ст. 29 ч. (2) Закона № 1164-XIII в редакции Закона № 111-XVI, предусматривающей, что объектом налоговой амнистии являются недоимки, отраженные в системе учета Государственной налоговой службы, Национальной кассы социального страхования, в том числе в системе специального учета, по состоянию на 1 января 2007 года.

Рассматривая кассационную жалобу предприятия, Коллегия по гражданским и административным делам Высшей судебной палаты в соответствии со ст. 12/1 Гражданского процессуального кодекса решила обратиться по поводу исключительного случая неконституционности в пленум Высшей судебной палаты.

В представленном в Конституционный суд обращении Высшая судебная палата указывает, что положения Закона № 1164-XIII в новой редакции, предусматривающие применение налоговой амнистии в зависимости от отражения недоимок в системе учета, ставят лица, имеющие задолженности по

обязательствам перед бюджетом по состоянию на 1 января 2007 года, в неравные условия. Из содержания оспариваемой нормы Высшая судебная палата заключила, что налоговая амнистия применяется только в отношении лиц, задолженности которых были отражены в системе учета по состоянию на 1 января 2007 года, и в отношении тех, у которых органами, наделенными полномочиями по налоговому администрированию, не был осуществлен контроль до 11 мая 2007 года, даты вступления в силу Закона № 111-XVI, но не к лицам, задолженности которых образовались до 1 января 2007 года и которые подверглись налоговой проверке, с принятием соответствующих решений, в период с 1 января 2007 года по 11 мая 2007 года.

Высшая судебная палата полагает, что правовые нормы, подлежащие применению при разрешении спора, противоречат конституционным нормам, закрепляющим равенство граждан перед законом и запрещение дискриминации человека (ст.16), недопустимость принятия законов, запрещающих или умаляющих права и основные свободы человека и гражданина (ст.54 ч.(1)); рыночный, социально ориентированный характер экономики Республики Молдова, основанной на частной и публичной собственности и свободной конкуренции; обеспечение государством свободы предпринимательской деятельности (ст.126 ч.(1) и ч.(2)), а также положениям Закона о предпринимательской деятельности и предприятиях.

В обосновании обращения автор указал также на ст.14 Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод, устанавливающей, что пользование правами и свободами, признанными Конвенцией, должно быть обеспечено без какой-либо дискриминации по признаку пола, расы, цвета кожи, языка, религии, политических или иных убеждений, национального или социального происхождения, принадлежности к национальным меньшинствам, имущественного положения, рождения или любым иным обстоятельствам.

**3.** Соотнося оспариваемое положение с конституционными нормами и нормами национального законодательства в соответствующей области, Конституционный суд отмечает следующее.

Согласно Конституции принятие актов об амнистии является одним из основных полномочий Парламента, а объявление амнистии и помилования регламентируется органическим законом (ст.66 п. р), ст.72 ч.(3) п.о)).

Глава IV, введенная в Закон № 1164-XIII Законом № 111-XVI, определяет понятие «налоговая амнистия». Согласно закону, налоговая амнистия есть списание недоимок, отраженных в системе учета Государственной налоговой службы, Национальной кассы социального страхования, в том числе в системе специального учета, по состоянию на 1 января 2007 года по налогам, сборам и другим платежам, пеням и штрафам по просроченным платежам в государственный бюджет, по взносам государственного социального страхования, страховым взносам обязательного медицинского страхования, пеням и штрафам по просроченным платежам в бюджет государственного социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования, не уплаченных на дату введения в действие главы IV, включая отсроченные и рассроченные (повторно рассроченные), согласно действующему законодательству (ст.27, ст.34 ч. (1)).

Субъектами налоговой амнистии являются юридические и физические лица, имеющие недоимки (ст.28 ч. (3) закона), а объектом налоговой амнистии являются суммы этих недоимок (ст. 29 ч.(2) закона).

Налоговая амнистия представляет собой исключительный случай списания бюджетных обязательств и применяется к налогоплательщикам, имеющим недоимки в государственный бюджет, при отсутствии перспективы их взимания и по соображениям целесообразности в свете налоговой политики государства. Необходимость внедрения благоприятного инвестиционного климата, либерализации предпринимательской деятельности, обеспечения доступа к кредитам, проведения стимулирующей налоговой политики, привлечения капитала в стране оправдывают внесение некоторых изменений и дополнений исключительного характера в действующее законодательство.

Согласно конституционным нормам в сфере национальной экономики и публичных финансов, государство должно обеспечивать защиту национальных интересов в сфере экономической, финансовой и валютной деятельности, неприкосновенность инвестиций физических и юридических лиц, в том числе иностранных. Формирование, управление, использование и контроль за финансовыми средствами государства, административно-территориальных единиц и публичных учреждений регламентируются законом. Налоги, сборы и любые другие доходы государственного бюджета, государственного социального страхования и бюджетов районов, городов и сел устанавливаются согласно закону соответствующими представительными органами (ст. 126 ч. (2) п. с), h), ст.130 ч. (1), ст. 132 ч. (1)).

Оспариваемое положение ст. 27, ст. 28 ч. (3), ст.29 ч. (2) и ст.34 ч.(1) Закона № 1164-XIII в редакции Закона № 111-XVI является нормой обязательного характера для всех налогоплательщиков и всех органов, вовлеченных в процесс налогового администрирования.

Конституционный суд отмечает, что рассмотрение по существу оспариваемой синтагмы предполагает установление ее соответствия с общими законодательными принципами о налогообложении в Республике Молдова, о статусе налогоплательщиков, о налоговом администрировании, о бухгалтерском учете и т.д.

Конституционный суд подчеркивает, что отражение налоговых обязательств в системе учета Государственной налоговой службы, Национальной кассы социального страхования, в том числе в системе специального учета, предусмотренное оспариваемым положением, является основным условием применения налоговой амнистии. Будучи отражены в системе учета, все недоимки, зарегистрированные до 1 января 2007 года, согласно закону, списываются. В силу оспариваемого положения закона не могут быть списаны недоимки, не отраженные в актах учета до 1 января 2007 года, которые, в строгом понимании закона, не являются таковыми, в связи, с чем соответствующая категория налогоплательщиков не могут быть признаны субъектами налоговой амнистии. Согласно Налоговому кодексу, недоимка есть сумма, которую налогоплательщик *был обязан уплатить* в бюджет в качестве налога или сбора, но которую не уплатил *в срок*, а также сумма пени и/или штрафа.

Конституционный суд не может согласиться с выводом Высшей судебной палаты, согласно которому, в соответствии со ст.4 ч. (12) Закона № 408-XV от 26

июля 2001 года «О введении в действие раздела V Налогового кодекса» в редакции Закона № 111-XVI, органы, наделенные полномочиями по налоговому администрированию, не вправе осуществлять контроль за соблюдением законодательства в части исполнения налоговых обязательств за налоговые периоды до 1 января 2007 года и, соответственно, не будут применять налоговые санкции за допущенные до этой даты нарушения.

Согласно ст.4 ч.(12) Закона № 408-XV, в редакции Закона №111-XVI не осуществляется контроль за правильностью начисления и уплаты налогов, сборов, других платежей, пеней и штрафов по просроченным платежам в государственный бюджет, бюджеты административно-территориальных единиц, взносов государственного социального страхования, страховых взносов обязательного медицинского страхования, пеней и штрафов по просроченным платежам в бюджет государственного социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования за налоговые периоды до 1 января 2007 года. Органы, наделенные полномочиями по налоговому администрированию, осуществляют их в полном объеме, проверяя исполнение законодательства по налоговым обязательствам, возникшим с 1 января 2007 года. За налоговые периоды до 1 января 2007 года органы, наделенные полномочиями по налоговому администрированию, осуществляют контроль по заявлению налогоплательщика и/или в случае требования возврата налога на добавленную стоимость, акцизов или переплаты.

Конституционный суд отмечает, что согласно Налоговому кодексу налоговое обязательство возникает с момента появления установленных налоговым законодательством обстоятельств, предусматривающих его погашение. Налоговый период – это установленное в соответствии с налоговым законодательством время, к которому относится налоговое обязательство налогоплательщика уплатить в бюджет определенную сумму в качестве налога, сбора, пени и/или штрафа. Период, установленный в соответствии с налоговым законодательством для исполнения налогового обязательства, является сроком погашения налогового обязательства. Период налогового контроля - это период, в котором осуществляется проверка правильности исполнения налогового обязательства, соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства за определенный период или за несколько налоговых периодов. Таким образом, период налогового контроля не тождествен времени, установленному законом, к которому относится налоговое обязательство, или периоду, установленному законом для исполнения налогового обязательства.

По мнению Конституционного, суда, вопрос, поднятый в обращении, касается единообразного применения Закона № 1164-XIII в редакции Закона №111-XVI. Синтагма «недоимки, отраженные в системе учета Государственной налоговой службы, Национальной кассы социального страхования, в том числе в системе специального учета, по состоянию на 1 января 2007 года» не подлежит применению вне общего контекста закона, правовых норм, относящихся к предмету регулирования, и положений, предусматривающих процесс налогового администрирования.

Констатируя соответствие предусмотренной законом процедуры проведения налоговой амнистии с основными требованиями относительно налоговой системы, закрепленными Конституцией и законодательством в этой области,

Конституционный суд отмечает, что положение закона не носит дискриминационный характер, поскольку налоговое законодательство обязывает всех налогоплательщиков уплачивать налоги и сборы, при обязательном условии их отражения в системе учета, и строго наказывая уклонение от уплаты налогов. Согласно Конституции граждане обязаны участвовать в общественных расходах посредством уплаты налогов и сборов, а налоговая система, предусмотренная законом, должна обеспечивать справедливое распределение налогового бремени (ст.58).

Согласно ст.15 Высшего закона граждане Республики Молдова пользуются правами и свободами, закрепленными Конституцией и другими законами, и имеют предусмотренные ими обязанности. В силу их особого характера, обусловленного конституционным положением ст.58 об участии в формировании национального публичного бюджета, права налогоплательщика отличаются от основных прав человека, закрепленных Конституцией и международными актами, не вступая с ними в противоречие.

Конституционный суд заключает, что положение, содержащееся в ст.27, ст.28 ч. (3), ст.29 ч. (2) и ст.34 ч. (1) Закона № 1164-XIII в редакции Закона № 111-XVI, не ограничивает права и основные свободы человека, свободу предпринимательской деятельности. Оспариваемое положение не является дискриминационным, соответствует положениям ст.16, ст. 54 и ст. 126 Высшего закона и не противоречит ст.14 Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод.

Исходя из изложенного, руководствуясь положениями ст.140 Конституции, ст.26 Закона о Конституционном суде, ст.6, ст.61, ст.62 п.е) и ст.68 Кодекса конституционной юрисдикции,

### **Конституционный суд**

### **ПОСТАНОВИЛ:**

1. Признать конституционной синтагму «недоимки, отраженные в системе учета Государственной налоговой службы, Национальной кассы социального страхования, в том числе в системе специального учета, по состоянию на 1 января 2007 года» из ст. 27, ст.28 ч. (3), ст.29 ч. (2) и ст.34 ч. (1) Закона № 1164-XIII от 24 апреля 1997 года «О введении в действие разделов I и II Налогового кодекса» в редакции Закона № 111-XVI от 27 апреля 2007 года «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты».

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

**Председатель**

**Думитру ПУЛБЕРЕ**

*Кишинэу,  
2 сентября 2010 года, № 21  
Дело № 11g/2010*