

КОНСТИТУЦІЙНИЙ КОНТРОЛЬ ЗА АДМІНІСТРАТИВИМИ, КОНСТИТУЦІЙНИМИ, КРИМІНАЛЬНИМИ ТА ПОДАТКОВИМИ САНКЦІЯМИ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

CONSTITUTIONAL CONTROL OVER ADMINISTRATIVE, CONSTITUTIONAL, CRIMINAL AND TAX SANCTIONS: INTERNATIONAL EXPERIENCE

Щербанюк О.В., д.ю.н., професор,
завідувач кафедри процесуального права

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича,
професор,

Вільнюський університет

Протягом багатьох років багато вчених зосереджувалися на нелегкій задачі концептуалізації того, що таке право та його нюанси. У цьому контексті зародилася так звана загальна теорія права, яка, вивчаючи право, отже, також плела великі дискусії про те, що таке санкція. У цьому контексті варто висвітлити феномен «санкції» та їх наслідки. І, кожен у свій історичний момент і ламаючи бар'єри, які часто ще недоторканні, автори загальної теорії права пропонували різні концепції щодо того, яким буде Закон і який спосіб «покарання» впливає з його незастосування, що породило серед них багато суперечностей, але це значною мірою сприяло розвитку права в цілому. У тому числі і для вирішення повсякденних проблем сьогодення. Для такої концептуалізації санкція пронизана порівняннями того, що концептуалізується про право з іншими фігурами, а також, якщо існує більше одного поняття про одну і ту ж ситуацію або річ, необхідно вказати на різні розуміння одного і того ж явища, як це висвітлено в даній роботі.

Були обговорені можливі альтернативи, які розробляються протягом багатьох років у праві, щоб оцінити, чи є концепція санкції, яка традиційно розглядається як покарання, найкращим способом діяти в умовах порушення. У цьому контексті важливо підкреслити в регуляторній сфері розвиток теорії відповідального регулювання, яка, як уже згадувалося, намагається подолати ідею про те, що застосування штрафу є найкращим способом покарання, і представляє механізм. Конституційна санкція визначає правові наслідки ситуації, в якій адресат порушує диспозицію санкціонованої норми, реалізуючи таким чином передумови (елементи), що впливають з гіпотези санкціонуючої норми. Ці наслідки становитимуть шкоду, яка може полягати, зокрема, у недійсності виданого правового акта, втраті посади, втраті виборчих прав, розпуску (звільненні) органу державної влади, обов'язку відшкодувати завдану деліктом шкоду тощо.

Ключові слова: конституційний контроль, конституційна санкція, кримінальна відповідальність, податкові санкції, міжнародний досвід.

Over the years, many scholars have focused on the difficult task of conceptualising what law is and its nuances. In this context, the so-called general theory of law was born, which, while studying law, therefore also wove extensive discussions about what a sanction is. In this context, it is worth highlighting the phenomenon of 'sanctions' and their consequences. And, each in its own historical moment and breaking down barriers that are often still intact, the authors of the general theory of law proposed different concepts of what the law would be and what kind of 'punishment' would follow from its non-application, which gave rise to many contradictions among them, but this greatly contributed to the development of law in general, including to solving everyday problems of today. For such a conceptualisation, sanction is permeated with comparisons of what is conceptualised about law with other figures, and, if there is more than one concept of the same situation or thing, it is necessary to point out different understandings of the same phenomenon, as highlighted in this paper.

The possible alternatives that have been developed over the years in law were discussed to assess whether the concept of sanction, traditionally seen as punishment, is the best way to deal with a breach. In this context, it is important to emphasise in the regulatory field the development of the theory of responsible regulation, which, as mentioned, tries to overcome the idea that the application of a fine is the best way to punish and presents a mechanism. A constitutional sanction determines the legal consequences of a situation in which the addressee violates the disposition of the sanctioned norm, thus realising the preconditions (elements) arising from the hypothesis of the sanctioning norm. These consequences will constitute damage, which may include, in particular, invalidity of the issued legal act, loss of office, loss of voting rights, dissolution (dismissal) of a public authority, obligation to compensate for the damage caused by the tort, etc.

Key words: constitutional control, constitutional sanction, criminal liability, tax sanctions, international experience.

Постановка проблеми. Санкція може існувати за порушення конституційного права, але вона не є юридичною санкцією: до її застосування не залучений безсторонній чи незалежний суб'єкт, а її існування не є систематичним у разі порушень. Така санкція дуже відрізняється від судового конституційного контролю. Це політична санкція або навіть, у деяких випадках, форма психологічної санкції: політичні актори схильні не порушувати конституційні конвенції, тому що відчують їх політичне чи моральне зобов'язання, а не через страх фактичних зовнішніх санкцій. Конституційне право Великобританії часто є прикладом для пояснення цієї моделі співіснування писаного і неписаного права, заснованої на добре відомому розрізненні законів конституції і конституційних конвенцій з робіт А. Дайсі. Поміркований підхід визнає існування двох конституційних порядків, які можуть узгоджуватися один з одним або ні, і двох співіснуючих видів санкцій – судового і політичного/психологічного.

Стан опрацювання. У доктрині конституційного права відсутнє визначення «конституційної санкції», тому для аналізу її природи було проаналізовано рішення органів конституційної юрисдикції країн ЄС.

Виклад основного матеріалу. Історично термін «санкція» виник від латинського «sanctio», що означає покарання або міру офіційного схвалення. У конституційному праві санкція – це акт, за допомогою якого суверен або глава держави затверджує закон, роблячи його таким, що підлягає виконанню. Таке схвалення може бути поширене і на законодавчі або нормативні акти іншими органами влади, тим самим підтверджуючи їх чинність і застосовність. Цей вимір санкції підкреслює її роль у валідації та забезпеченні дотримання правових норм, відображаючи аспект офіційного освячення або ратифікації компетентним органом.

Більш точне визначення конституційної санкції повинно бути надане з метою кращого розуміння її співвідношення з конституційним звичаєвим правом. Конституційні санкції можна визначити як реакції, організовані правопорядком як наслідок (передбачуваного) порушення конституційної норми і застосовані третім суб'єктом – виконавцем, який є зовнішнім як по відношенню до винуватця порушення, так і до автора норми і до жертви порушення. Ця реакція може мати різну природу, але має бути юридично організованою, а не спонтанною. Це умовне

визначення, яке Е. Ботінні використовувала в інших місцях для того, щоб визначити поняття конституційної санкції як елемент правового дискурсу, навіть якщо термін «санкція» не використовується ні самими науковцями, ні юридичними текстами [2]. Це метатеоретична концепція, призначена для виявлення аргументів як за, так і проти конституційного перегляду законодавства, що тлумачиться як спосіб санкціонування порушень конституції. У цьому сенсі наявність конституційної санкції жорстко пов'язана з нормативністю конституції, і як наслідок з визначенням закону. Визначаючи конституційний контроль як форму санкції на конституцію, Кельзен може наводити аргументи на користь нормативності конституції аналогічно будь-якому іншому аспекту правової системи.

Аналізуючи використання аргументу про конституційну санкцію як конституціоналістами, так і політичними та правовими акторами (установча влада; судді), можна стверджувати, що він є елементом конституційного дискурсу, який може використовуватися і використовувався принаймні двома дуже різними способами. Перший полягає у виключенні всіх елементів, які вважаються зовнішніми по відношенню до закону: особливо моралі і релігії, а конкретніше для конституційного права, політики. Звичайно, Кельзен наводить ідеально-типову форму цього дискурсу, але він не єдиний автор, який інтерпретує його подібним чином. Багато прикладів можна знайти в Італії часів самих початків конституційного контролю (у 1950-х роках) або у Франції в 1970-х і 1980-х роках, коли Луї Фаворе [14] вперше теоретизує власне юридичний характер конституційного права, аналізуючи рішення конституційних судів, а не інституційних і політичних структур.

У таких випадках конституційна санкція знаходиться в повній протилежності конституційному звичаєвому праву, оскільки звичаєве право розглядається як нечисте, не юридичне, а просто фактичне, що являє собою порушення відмінності між правовим порядком і іншими соціальними порядками, такими як політика, мораль і релігія. З цієї точки зору звичаєве право не є позитивним правом. Єдиною загальноприйнятною звичаєвою нормою є та, яка в певний момент була санкціонована суддею, але в цьому випадку можна стверджувати, що звичаєвої норми більше не існує, а існує лише нове позитивне право (зі звичаєвим походженням). При такому використанні конституційної санкції стає зрозумілим, чим не є право, але і чим він є. Саме визнання звичаїв може стати законом лише за умови наявності відповідної юридичної санкції. Таке виключне використання санкції, звичайно, саме по собі не є новим у філософії права, але воно особливо спонукає до роздумів у застосуванні до конституційного права, дозволяючи побачити, як воно є способом нормалізації конституційного права та зробити його таким же правовим (нормативним), як і будь-яка інша галузь права. Конституція стає нормативною і повинна сприйматися принаймні так само серйозно, як і більш традиційні галузі права, такі як кримінальне та цивільне право (або адміністративне право, яке користується дуже високим попитом серед юристів у Франції).

Другий шлях використання конституційної санкції протилежний першому: відмова від кельзенівського визначення закону з метою включення в метадискурс про конституційне право інших елементів (які Кельзен вважав неюридичними). Звичайно є типовими прикладами цих елементів. Така позиція обґрунтовується ідеєю про те, що конституційне право не є «нормальною» (в сенсі нормативної) галуззю права; Вона за своєю суттю відрізняється і як така не повинна аналізуватися з точки зору санкцій. Санкція є типовою рисою кримінального права – це покарання [15] – і вона не може і не повинна застосовуватися до конституційного права. Існує безліч аргументів, за допомогою яких можна висунути специфіку конституції як норми і конституційного права як галузі права. Можна

коротко представити найважливіші з них: 1) конституційне право є результатом політичних рішень, тому його не можна відокремити від політики; 2) конституційне право рідко санкціонується, але, тим не менш, розглядається як правове, оскільки воно є де-факто нормативним (феноменологічні аргументи); (3) конституційне право, перебуваючи на вершині ієрархії норм, не може бути санкціоноване, оскільки нелогічно контролювати контролерів (відома проблема «*Quis Custodiet Ipsos Custodes?*»).

Вчинення конституційного делікту передбачає можливість застосування до правопорушника конституційних санкцій, які є наслідками порушення норми основного закону. Конституційна санкція визначає правові наслідки ситуації, в якій адресат порушує диспозицію санкціонованої норми, реалізуючи таким чином передумови (елементи), що випливають з гіпотези санкціонуючої норми [19]. Ці наслідки становитимуть шкоду, яка може полягати, зокрема, у нікчемності виданого правового акта, втрати посади, втрати виборчих прав, розпуску (звільнення) суб'єкта владних повноважень, обов'язку відшкодувати шкоду, завдану деліктом, тощо. Санкція може наставати *ex lege* (ч. 3 ст. 99, ч. 2 ст. 144) або накладатися суб'єктом владних повноважень (наприклад, ч. 2 ст. 171; ч. 3 ст. 190). Застосування санкції може залежати від вини правопорушника, але вина не завжди є необхідною умовою для її застосування.

Конституційні санкції можуть застосовуватися поряд з іншими видами санкцій, наприклад, кримінальними, цивільними, адміністративними. Це матиме місце, зокрема, тоді, коли конституційний делікт конституційний делікт одночасно призведе до порушення правових норм, що випливають з інших галузей права, або міститиме ознаки кримінального правопорушення. Більше того, вчинення одного конституційного делікту може спричинити кілька конституційних санкцій. У доктрині та судовій практиці визнається можливість кумуляції санкцій, навіть репресивного характеру, за одне діяння, якщо вони переслідують різні цілі, наприклад, покарання особи, яка вчинила кримінальне правопорушення, відповідно до положень Кримінального кодексу, а потім зобов'язання її відшкодувати шкоду відповідно до положень Цивільного кодексу не є порушенням принципу *ne bis in idem*. Таким чином, одне конституційне порушення може бути підставою для застосування декількох санкцій, які виконуватимуть різні функції [20].

До конституційних санкцій Марцін Домбровський відносить негативні наслідки вчинення конституційного делікту, які полягають, зокрема, у:

- розпуск політичної партії, діяльність якої відповідає ознакам делікту описаного в статті 13 Конституції;
- покладення обов'язку відшкодувати шкоду, завдану неконституційними діями органів влади (ст. 77);
- дострокове припинення повноважень депутата у разі обіймання ним на день виборів посади або виконання функцій, які відповідно до положень Конституції або законів не можуть бути сумісними з мандатом депутата чи сенатора, а також призначення його протягом строку повноважень на таку посаду або доручення виконання такої функції (див. статтю 103 Конституції у поєднанні з пунктами 5–6 частини першої статті 247 та пунктами 5–6 частини першої статті 279 Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства про вибори народних депутатів України» від 5 січня 2011 року. – *Вибірчий кодекс*) [12];
- втрата мандата депутатом (сенатором), який порушив статтю 107 Конституції;
- звільнення з посади посадової особи, яка вчинила конституційний делікт або вчинив кримінальний злочин;
- накладення заборони на зайняття публічної посади особою, яка вчинила конституційний делікт або вчинив конституційний делікт або кримінальний злочин;

– накладення заборони на зайняття посади публічної особи, яка вчинила конституційний делікт або кримінальний злочин;

– втрата пасивного та активного виборчого права;

– позбавлення всіх або окремих орденів, відзнак і почесних звань;

– скорочення Президентом строку повноважень Сейму (ч. 2 ст. 155 і ст. 225);

– недійсність офіційного акта Президента, виданого без підпису Президента РМ (ч. 2 ст. 144);

– втрата колишнім Президентом прав, передбачених Законом від 30 травня 1996 року про винагороду колишнього Президента Республіки Польща [13], див. ст. 8 (втрата права на щомісячну довічну винагороду, кошти на утримання, захист на території Республіки Польща, медичне обслуговування за спеціальними правилами);

– скасування неконституційного законодавчого акта (це може бути зроблено

рішенням Конституційного Трибуналу – ст. 190 або рішенням адміністративного суду – ст. 184);

– визнання Конституційним Трибуналом неконституційності закону до його підписання Президентом Республіки Польща (ст. 122 ч. 2, 3);

– визначення Конституційним Трибуналом неконституційності міжнародного договору до його ратифікації Президентом Республіки Польща (ст. 133 п. 2);

– розпуск органу місцевого самоврядування, який приймає рішення, що грубо порушує Конституцію грубо порушує Конституцію (ст. 171 п. 3);

– звільнення РОП, який порушив прийнятну присягу.

В Основному Законі є положення, які номінально не є санкційними нормами, але на практиці можуть бути використані для покарання особи, яка вчинила конституційний делікт. Це інститути, які за конституційним задумом мають інші функції, ніж санкційні (наприклад, політичні), але які можуть бути використані як санкція. Тоді можна говорити про так звані квазіконституційні санкції. До цього типу *n*-інструментів *у відношенні* насамперед востум недовіри (статті 157-159). Це інститут, який запроваджує політичну відповідальність Ради Міністрів та її членів перед Сеймом, але він може успішно слугувати інструментом притягнення цих суб'єктів до відповідальності за порушення законодавства, зокрема Конституції. Те ж саме стосується скасування Радою Міністрів рішення свого члена відповідно до ч. 2 ст. 149 Конституції та звільнення Президентом члена Ради Міністрів за поданням Прем'єр-міністра (ст. 161). Це правові заходи, метою яких є встановити відповідальність і політичну залежність членів Ради Міністрів по відношенню до Прем'єр-міністра та Ради Міністрів в цілому. Однак вони можуть бути використані для виконання функції конституційних санкцій.

Санкція, що застосовується до органу влади, реалізується у випадку порушення конституційних норм органами державної влади. Вона не стосується персональної відповідальності окремих посадових осіб. Прикладами цього виду санкцій можуть бути: скорочення президентом строку повноважень палат парламенту; скасування Конституційним судом (адміністративним судом) нормативного акта, який не відповідає Основному закону; розпуск керівного органу органу місцевого самоврядування у разі порушення ним Конституції. У деяких випадках до відповідальності за делікт може бути притягнутий орган, який не порушував Конституцію і продовжує виконувати завдання свого попередника, або той самий орган, але у зміненому складі, наприклад, скасування неконституційного нормативного акта, виданого органом, строк повноважень якого вже закінчився. Тоді стороною у провадженні в Конституційному трибуналі буде орган, який на даний момент здійснює владні повноваження і який в даному випадку є конкретним правонаступником суб'єкта, що видав неконституційний нормативний акт.

Обґрунтованість санкцій, що застосовуються за порушення заборон і обов'язків, пов'язаних з прозорістю суспільного життя, пов'язана насамперед з їхньою власною обґрунтованістю, тобто з відповідністю конституційним принципам. Це питання було розглянуто, наприклад, Конституційною радою у своєму рішенні 2013-675 ДК від 9 жовтня 2013 року щодо декларацій інтересів та діяльності та декларацій про фінансове становище членів парламенту. Таким чином, Суд вважав, що цей обов'язок декларувати «має на меті зміцнити гарантії чесності та недоторканності цих осіб, запобігти конфлікту інтересів та боротися з ним (і), що він, таким чином, виправдовується підставою загального інтересу» [10]. Аналогічна умова була висунута Радою ЄС у своєму рішенні 2017-752 DC від 8 вересня 2017 року про заборону міністрам наймати члена своєї найближчої родини як помічника у своєму кабінеті. Конституційна рада вважала, що ця заборона спрямована на «підвищення довіри громадян до громадських дій шляхом посилення гарантії добросовісності державних службовців та шляхом обмеження ситуацій конфлікту інтересів і ризиків кумівства (що) є метою загального інтересу» [11].

Однак цей перегляд конституційності не поширюється на санкції, пов'язані з прозорістю суспільного життя, оскільки стосується обов'язків і заборон, передбачених законом у цій сфері, які розглядаються незалежно від санкції, якій вони підлягають. Безпосередній контроль цих санкцій спостерігається при застосуванні їх самих до них. Вона різниться залежно від характеру санкції, про яку йдеться. У цьому питанні слід розрізняти санкції, які не мають характеру покарання, і ті, які мають такий характер. Тому що тільки вони підпадають під дію статті 8 Декларації 1788 року. Звідси випливає, що санкції, які не мають характеру покарання, підлягають меншому контролю, оскільки не включають принципів законності правопорушень і покарань і пропорційності індивідуалізації покарань, що випливають зі статті 8 Декларації 1789 року [9].

У рішенні Конституційного суду Італії від 16 квітня 2021 року [8] зазначено, що Суд долає ще одне юридичне табу, нарешті визнавши відсутність *res judicata* для застосування адміністративної санкції, визнаної конституційно нелегітимною, тим самим продовжуючи шлях поширення кримінальних гарантій на «каральні» адміністративні санкції за відомими критеріями Енгеля, розробленими ЄСПЛ.

Також у цій справі предметом скарги була стаття 30, четвертий абзац Закону № 87 від 1953 року (Правила про конституцію та функціонування Конституційного Суду), «в частині, в якій саме положення не застосовуються до адміністративних санкцій, які за своєю суттю є кримінальними за своєю природою відповідно до ЄСПЛ»: суддя, який подав скаргу, був покликаний винести рішення – як суддя виконавчого провадження – за клопотанням про перегляд вироку та, зокрема, за заявою про скасування додаткового адміністративного стягнення у вигляді позбавлення посвідчення водія, яке було остаточно накладено – відповідно до ст. 222, п. 2 Правил дорожнього руху, після закінчення кримінального провадження за злочин вбивства на транспортному засобі відповідно до ст. 589 КК. Ця санкція, однак, потім була визнана конституційно нелегітимною рішенням № 88 від 2019 року [18], яке піддало критиці вищезазначену статтю 222 в тій частині, в якій вона не дозволяла судді накладати більш м'яку санкцію у вигляді призупинення дії ліцензії як альтернативи анулюванню у випадках, коли злочини вбивства та дорожньо-транспортного травматизму не були обтяжуваними.

5 листопада 2019 року (док. No: 1 BvL 7/16 [17]) BVerfG винесла рішення щодо конституційності санкційних положень Другої книги Кодексу соціального права відповідно до §§ 31 (1), 31a та 31b на прохання Соціального суду Готи. Тому йдеться про санкції за відмову:

прийняти прийнятну роботу або вакансії для навчання або можливості працевлаштування (так звані вакансії за один євро),

виконувати зобов'язання, викладені в інтеграційній угоді, або

брати участь у розумних заходах щодо інтеграції в роботу.

У зв'язку з обмеженим предметом спору Федеральний конституційний суд принципово не розглянув конституційність санкцій щодо молоді віком до 25 років (відповідно до § 31.2 Другої книги Кодексу соціального права), а також порушення обов'язків за § 31a.2 Другої книги Кодексу соціального права (наприклад, навмисна нееконічна поведінка) та неповідомлення (§ 32 Другої книги Кодексу соціального права).

Щоб зрозуміти необхідність конституційного контролю податкових санкцій, достатньо почати з подвійного спостереження. По-перше, це дуже велика кількість податкових штрафів, незважаючи на очищення, проведене Розпорядженням № 2005-1512 від 7 грудня 2005 року (до прийняття цього тексту їх було більше двохсот) [16]. По-друге, їхні бюджетні показники є дуже значимими: у 2010 році чисті права, заявлені після трохи менше ніж 52 000 перевірок на місці (включаючи бухгалтерські перевірки та податкові перевірки фізичних осіб), склали приблизно 7,9 мільярдів євро, при цьому уточнюється, що додаткові штрафні санкції, стягнуті з цього приводу, склали приблизно 2,4 мільярда євро. Якщо порівняти ці 52 000 адміністративних процедур з кількома тисячами кримінальних проваджень на рік у строгому сенсі цього слова, то виявиться, що податковий штраф є кращим засобом заохочення платників податків до виконання своїх податкових обов'язків та уникнення, більше того, звернення до кримінальних судів.

З огляду на такий перший кількісний підхід до явища податкового штрафу видається очевидним необхідність особливого захисту платника податків. Але цього вимагає також каральний характер податкового санкції, характер, який поступово визнається в новітній історії [1]. Еволюція проходила в кілька етапів і завершилася підтвердженням Конституційною радою, що конституційні принципи в репресивних справах застосовуються «до будь-якої санкції, що має характер покарання, навіть якщо законодавець вважав за необхідне доручити її винесенню несудового органу» [6]. Тоді адміністративний суддя повинен був уточнити, що під податковими штрафними санкціями карального характеру розуміються такі, які мають тенденцію запобігати повторенню діянь, на які вони спрямовані і не мають своєю єдиною метою компенсації матеріальної шкоди [7]. Податкові санкції, що виходили за межі сфери їх автономії, потім обов'язково давали контроль на підставі статті 6 Європейської конвенції з прав людини [5].

У той же час правовий режим податкових санкцій і санкційних заходів зазнав еволюції в бік узгодження зі звичайними адміністративними санкціями. Обов'язок викладати причини санкцій, необхідність змагальної процедури перед встановленням покарання, визнання застосовності принципів незворотної дії більш суворого кримінального законодавства та ретроактивності *in mitius* у протилежному випадку – все це ілюстрації тривіалізації податкових штрафів та їх поступового подання до правового корпусу правил, що регулюють як адміністративні санкції, ніж кримінальні. До цього можна додати принципи необхідності, пропорційності та індивідуалізації покарань, що випливають зі статті 8 Декларації прав людини і громадянина 1789 року.

Неможливо описати на десяти сторінках всі принципи і рішення, з яких складається конституційний закон про податкові санкції. Здається більш цікавим зупинити курсор в момент написання цієї статті і задати собі кілька простих запитань: чи дійшли ми до «кінця історії» в плані конституційного контролю податкових санкцій? Невже ті нещодавні рішення, винесені в процедурному контексті першочергового питання конституційності, розвіяли всі

сумніви, які залишалися щодо нашої системи податкових штрафів, і очистили законодавство від усіх потенційних дефектів, які на нього впливали? Чи бажано, щоб конституційна судова практика зазнала певних змін, особливо з огляду на останні події в судовій практиці Страсбурзького суду? Ось ключові питання, які виникають в даний час, і які ми розглянемо в два етапи: спочатку ми запитамо себе, що таке сфера конституційного контролю в цій сфері, іншими словами, які фіскальні «санкції», які породжують цей контроль. Тоді основна увага буде приділена режиму податкових санкцій, встановленого Конституційною радою, та перспективам розвитку, які він містить.

Поєднання кримінальних і податкових покарань не заборонено французьким конституційним правом. У випадках, коли адміністративне стягнення може сумуватися з кримінальним покаранням, принцип пропорційності передбачає лише те, що загальна сума будь-яких призначених стягнень не перевищує найвищого розміру одного з понесених покарань. Такий стан права заслуговує на перегляд, оскільки він суперечить останнім подіям у тлумаченні статті 4 Протоколу № 7 до Європейської конвенції з прав людини, яка говорить, що «ніхто не може бути притягнутий до кримінальної відповідальності або покарання у кримінальному провадженні судами однієї і тієї ж держави за злочин, за який він вже був остаточно виправданий або засуджений відповідно до закону та кримінального процесу Європейського Союзу». цієї держави». Починаючи зі справи «Грейдінгер проти Австрії» (*Gradinger v. Austria*) від 23 жовтня 1995 року [3] Суд визнав, що держава порушує принцип *ne bis in idem*, коли, незалежно від правової класифікації, наданої певним діям, вона накладає два штрафні санкції за ідентичну поведінку.

Останній випадок є особливо цікавим у контексті оподаткування: виявляється, що згідно з Конвенцією не передбачено накладення штрафу та податкової доплати в розмірі 300% на платника податків за ідентичні дії, хоча характеристика кримінального правопорушення передбачає доведення умислу, чого не було у випадку податкового штрафу. Таким чином, вже неможливо вважати, як це зробив Суд у своїй попередній судовій практиці, що, оскільки складові елементи злочину ухилення від сплати податків у розумінні статті 1741 Загального податкового кодексу відрізняються від діянь, які караються статтею 1728 цього кодексу, то з точки зору статті 4 Протоколу № 7 [4] не може виникнути жодних питань. З тих же міркувань перегляд французького тлумачення Міжнародного пакту про громадянські і політичні права представляється необхідним у випадку поєднання кримінальних покарань за ухилення від сплати податків і адміністративних стягнень, передбачених статтями 1728 і 1729 Загального податкового кодексу.

Висновки. Отже, в теорії права конституційні санкції слід виокремлювати поряд з кримінальними, адміністративними та податковими санкціями як окремий. Аналіз конституційних норм дозволяє зробити висновок про відсутність у законодавця цілісної концепції та теорії конституційних санкцій. Як наслідок, вони мають дуже різномірний і неузгоджений характер. Однією з найважливіших причин такого стану речей є відсутність досліджень та наукових розробок з цього питання. Систематизована теорія конституційних санкцій дозволила б науковцям, практикам і законодавцям розробити концептуально і методологічно цілісну модель системи конституційних санкцій, а потім реалізувати її на практиці. Санкції визначають ефективність того чи іншого нормативного акта. Безперечно, вони мають бути добре продуманими, правильно сконструйованими, внутрішньо узгодженими та практично застосовними. Всі ці елементи визначають їхню ефективність і в кінцевому підсумку сприяють дотриманню нормативного акта, з яким вони пов'язані.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Austray S., Les sanctions administratives en matière fiscale, AJDA 2001, numéro spécial sur les sanctions administratives du 20 oct. 2001, p. 51.
2. Bottini E., La sanction constitutionnelle. Étude d'un argument doctrinal, Paris, Dalloz, 2016.
3. Case of Gradinger v. Austria [23 Oct 1985] [EN] the European Court of Human Rights [Application No. 15963/90] URL: <https://cambodia.ohchr.org/en/rule-of-law/case-gradinger-v-austria-23-oct-1985-en-european-court-human-rights-application-no>
4. CEDH, 14 sept. 1999, n° 36855/97, Ponsetti c. France, et n° 41731/98, Chesnel c. France.
5. CEDH, 24 févr. 1994, Bendenoun c France
6. Cons. const., déc. n° 82-155 DC du 30 déc. 1982, Loi de finances rectificative pour 1982, Rec. p. 88.
7. Conseil d'Etat, Avis Section, du 31 mars 1995, 164008, publié au recueil Lebon URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000007847280/>
8. Corte cost., sent. 16 aprile 2021, n. 68 URL: <https://giurcost.org/decisioni/2021/0068s-21.html>
9. Décision n° 2011-117 QPC du 8 avril 2011 URL: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2011/2011117QPC.htm>
10. Décision n° 2013-675 DC du 9 octobre 2013 URL: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2013/2013675DC.htm>
11. Décision n° 2017-752 DC du 8 septembre 2017 URL: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2017/2017752DC.htm>
12. Dz.U. Nr 21, poz. 112 z późn. zm. [dalej k.w.].
13. Dz.U. Nr 75, poz. 356 z późn. zm.
14. Favoreu L., "L'apport du Conseil constitutionnel au droit public", Pouvoirs, no 13, 1980, p. 17-30.
15. Hart A., The concept of Law, Oxford, Clarendon Press, 1961, p. 36-37.
16. Lambert T. (dir.), Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé, L'Harmattan, 2006.
17. Leitsätze zum Urteil des Ersten Senats vom 5. November 2019 – 1 BvL 7/16 – (Sanktionen im Sozialrecht) URL: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/1s20191105_1bvl000716.html
18. Leo G., Novità dalla Consulta in materia di omicidio e lesioni stradali, in Dir. pen. cont., 29 aprile 2019.
19. Sławiński M., Pojęcie tzw. przepisów o charakterze represyjnym – uwagi na tle dotychczasowego..., s. 75.
20. Winczorek P., Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Warszawa 2000, s. 140 i 256.