



# КОНСТИТУЦИОННЫЙ СУД ЛАТВИЙСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

---

## Р Е Ш Е Н И Е

### ИМЕНЕМ ЛАТВИЙСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

Рига, 11 апреля 2007 года

по делу № 2006-28-01

Конституционный суд Латвийской Республики в следующем составе: председатель судебного заседания Гунарс Кутрис, судьи Каспарс Балодис, Аяя Бранта, Юрис Елагинс, Улдис Кинис и Викторс Скудра,

на основании статьи 85 Конституции Латвийской Республики и пункта 1 статьи 16, пункта 9 части первой статьи 17, статей 19<sup>1</sup> и 28<sup>1</sup> закона  
О Конституционном суде,

по заявлению Департамента по административным делам Сената Верховного суда Латвийской Республики и Административного районного суда

на судебном заседании 13 марта 2007 года в письменном процессе рассмотрел дело

**„О соответствии второго предложения части четвертой статьи 22 закона „О подоходном налоге с населения” статье 92 Конституции Латвийской Республики”.**

## **Констатирующая часть**

1. 11 мая 1993 года Верховный Совет Латвийской Республики принял закон „О подоходном налоге с населения”, вступивший в силу с 1 января 1994 года. Данный закон регламентирует порядок расчета, удержания и уплаты подоходного налога с населения, а также права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговой администрации.

1.1. В соответствии со статьей 2 закона „О подоходном налоге с населения” налог уплачивается физическими лицами (далее – плательщик). В свою очередь, статья 1 данного закона определяет, что подоходным налогом с населения облагаются полученные физическим лицом доходы, и налог рассчитывается по двойной системе: в авансовой форме, в том числе в виде налога на зарплату и пошлину на патенты, и в резюмирующем порядке, путем составления годовой декларации о доходах (далее – декларация).

Подоходный налог с населения в резюмирующем порядке рассчитывают с общего объема облагаемого дохода, отраженного в декларации. Декларация с прилагаемыми к ней документами подается в территориальное учреждение Службы государственных доходов (далее – СГД) по месту жительства плательщика не позднее 1 апреля очередного года, следующего за годом таксации. В законе „О подоходном налоге с населения” установлено, какие подтверждающие информацию документы должны прилагаться к декларации или предъявляться вместе с декларацией.

**1.2.** СГД проверяет достоверность и правильность фактов, указанных в декларации, а также осуществляет контроль за уплатой подоходного налога с населения.

Если задекларированные плательщиком доходы или доходы плательщика, указанные в отчетах (сообщениях), имеющихся в распоряжении СГД, не соответствуют расходам плательщика в году таксации, СГД в установленный законом срок требует подать дополнительную декларацию о поступлениях, доходах, денежных и других накоплениях, собственности и изменениях ее стоимости (далее – дополнительную декларацию), или декларацию о доходах в году таксации, если таковая вообще не была подана в порядке, установленном данным законом.

Определяя величину дохода и размер подлежащего уплате налога, СГД использует дополнительную декларацию вместе с приложенными к ней оправдательными документами о доходах и расходах плательщика, а также данные Регистра предприятий, Дирекции безопасности дорожного движения, земельной книги и других государственных регистров. При этом СГД имеет право требовать и бесплатно получать всю необходимую информацию от всех коммерсантов (включая кредитные учреждения), постоянных представительств нерезидентов, учреждений, организаций, обществ, фондов и других лиц о сделках плательщика, доходах, выплаченных суммах, переданных ценностях, имуществе и прочих вещах, чтобы уточнить величину облагаемого дохода.

**1.3.** Часть четвертая статьи 22 „О подоходном налоге с населения” содержит условие: „В качестве доказательств плательщика при оспаривании налоговой суммы признаются только те оправдательные документы (копии поданных документов) о доходах и расходах

плательщика, а также другие документы и доказательства, которые предъявлены (поданы) вместе с годовой декларацией о доходах, уточнениями к декларации и дополнительной декларацией” (далее – оспариваемая норма). Слова „а также другие документы и доказательства” в оспариваемую норму были включены изменениями к закону от 20 декабря 2004 года, вступившими в силу с 1 января 2005 года.

**1.4.** Соблюдая правила № 331 Кабинета министров от 26 сентября 2000 года „О порядке, в котором Служба государственных доходов методом начисления определяет облагаемые доходы физических лиц”, СГД определяет подоходный налог с населения с облагаемых доходов плательщика методом начисления. 19 сентября 2006 года Кабинет министров издал новые правила № 780 „Правила о дополнительных декларациях о поступлениях, доходах, денежных и других накоплениях, собственности и изменениях ее стоимости и порядке, в котором Служба государственных доходов методом начисления определяет облагаемые доходы физических лиц”. При соблюдении данных правил, в случае, когда в соответствии с доходами плательщика подоходного налога с населения, указанными в отчетах (сообщениях), имеющихся в распоряжении СГД, объемом доходов плательщика подоходного налога с населения, указанным в поданной декларации, и информацией, указанной в дополнительной декларации, получается, что объем поступлений плательщика подоходного налога с населения ниже объема его расходов, налоговая администрация принимает решение о проведении налоговой ревизии (аудита). Если в ходе ревизии (аудита) упомянутый факт подтверждается, Служба государственных доходов методом начисления определяет облагаемый налогом доход и сумму налога.

**2.** 31 октября 2006 года Конституционный суд Латвийской Республики (далее – Конституционный суд) открыл дело по заявлению

Департамента по административным делам Сената Верховного суда Латвийской Республики, а 21 декабря 2006 года – дело по заявлению Административного окружного суда. В целях всестороннего и быстрого разрешения дел, в соответствии с частью шестой статьи 22 закона О Конституционном суде оба дела 24 января 2007 года были объединены.

**3. Заявитель – Департамент по административным делам Сената Верховного суда Латвийской Республики** (далее – Сенат) – 19 сентября 2006 года на судебном заседании в связи с кассационной жалобой Мариса Гульбинского на решение Административного окружного суда от 17 февраля 2006 года рассмотрел административное дело – заявление Мариса Гульбинского об отмене решения № 19/24381 генерального директора СГД от 24 сентября 2003 года.

**3.1.** По упомянутому административному делу констатировано, что с 1 апреля по 30 апреля 2003 года СГД в отношении М.Гульбинского проводило аудит за 2000 – 2002 годы. Констатировав, что использованные средства превысили источники средств, Отдел аудита Управления налогового контроля Земгальского регионального учреждения СГД вменило М.Гульбинскому в обязанность уплатить в бюджет дополнительно рассчитанный налог и штраф. Это решение М.Гульбинскис обжаловал в Земгальское региональное учреждение СГД и впоследствии также на имя генерального директора СГД. Решение было оставлено в силе, поэтому М.Гульбинскис подал заявление в Елгавский суд. Суд заявление отклонил.

6 сентября 2004 года Административный окружной суд, рассмотрев дело в связи с апелляционной жалобой М.Гульбинского, заявление частично удовлетворил.

11 января 2005 года Сенат отменил решение Административного окружного суда от 6 декабря 2004 года и направил дело в Административный окружной суд на новое рассмотрение.

17 февраля 2006 года Административный окружной суд заявление М.Гульбинского отклонил, в силу чего М.Гульбинский подал кассационную жалобу.

Рассмотрев дело в связи с кассационной жалобой М.Гульбинского, Сенат 19 сентября 2006 года принял решение приостановить судопроизводство по административному делу и внести в Конституционный суд заявление о соответствии второго предложения части четвертой статьи 22 „О подоходном налоге с населения” статье 92 Конституции.

**3.2.** Сенат констатировал, что в конкретном случае СГД применила второе предложение части четвертой статьи 22 „О подоходном налоге с населения”, из которой вытекает, что оправдательные документы, предъявленные по истечении установленного СГД срока подачи декларации или уточнений к ней, не считаются доказательствами и не могут быть использованы по делу. Таким образом, доказательствами по делу могут признаваться только те оправдательные документы, которые переданы в распоряжение СГД до установленного СГД срока. В связи с этим обязанность об оценке доказательств по „убеждению, основанному на всесторонне, полностью и объективно проверенных доказательствах”, содержащееся в статье 154 Административного процессуального закона (далее – АПЗ), в конкретном случае распространяется только на те оправдательные документы, которые налогоплательщик внес в течение срока, установленного СГД.

Сенат согласен с аргументом М. Гульбинского, что оспариваемая норма ограничивает учреждение, в которое обжалуется административный акт, и суд принимать доказательства, которые не были поданы до установленного СГД срока, поэтому по данной норме ограничивается право на справедливый суд. И хотя у ограничения имеется легитимная цель и само ограничение необходимо в общественных интересах, тем не менее, Сенат считает, что цели можно достичь с помощью средств, менее ограничительных для прав индивидуума.

В решении дано заключение и о том, что взысканный штраф „рассматривается в качестве уголовного наказания в понимании Европейской конвенции О правах человека” и такая ситуация, что невозможно подавать дополнительные доказательства, „вызывает проблемы с применением уголовно-правовых принципов о том, что доказательства можно подавать до окончания судебного разбирательства”.

**4. Заявитель – Административный окружной суд – 31 октября 2006 года на судебном заседании в связи с апелляционной жалобой СГД на решение Административного районного суда от 29 декабря 2004 года рассмотрел административное дело – заявление Сигмы Рубине на решение № 19/16717 от 1 июля 2003 года.**

**4.1.** По упомянутому административному делу констатировано, что СГД с 29 марта 2001 года по 11 декабря 2002 года СГД в отношении С.Рубине проводило аудит подоходного налога с населения. В результате аудита начальница 1-го отдела аудита Управления аудита Рижского регионального учреждения СГД приняла решение, по которому С.Рубине для уплаты в бюджет были предписаны подоходный налог с населения и штраф. Данное решение С.Рубине обжаловала на имя директора Рижского

регионального учреждения СГД и впоследствии также на имя генерального директора СГД. Решение было отменено только частично, поэтому С.Рубине подала заявление в суд на решение № 19/16717 генерального директора СГД от 1 июля 2003 года.

По решению Административного районного суда от 29 декабря 2004 года заявление С.Рубине было удовлетворено. На это решение СГД подала апелляционную жалобу.

Административный окружной суд указывает, что в деле имеется спор о том, какую информацию о расходах заявителя СГД надо было принять во внимание при определении размера платежа подоходного налога с населения.

**4.2.** Рассматривая дело в связи с апелляционной жалобой СГД, Административный окружной суд 31 октября 2006 года принял решение приостановить судопроизводство по административному делу и внести в Конституционный суд заявление о соответствии второго предложения части четвертой статьи 22 „О подоходном налоге с населения” статье 92 Конституции.

Административный окружной суд в своем решении указывает на те же самые аргументы и выводы, которые приведены в постановлении Сената от 19 сентября 2006 года (*см. пункт 3 настоящего решения*).

**5.** Конституционным судом во время подготовки дела получена информация от Сената и Административного окружного суда о приостановлении судопроизводства по административному делу. Суды, констатировав, что Конституционный суд 31 октября 2006 года принял постановление завести дело за № 2006-28-01 „О соответствии второго предложения части четвертой статьи 22 закона „О подоходном налоге с



населения” статье 92 Конституции Латвийской Республики”, приняли решение в соответствии с пунктом 3 статьи 273 и пунктом 3 статьи 275 АПЗ приостановить упомянутые административные дела до дня вступления в силу решения Конституционного суда.

**6. Институтция, издавшая оспариваемый акт, – Сазэйма Латвийской Республики (далее – Сазэйма) – не согласен с мнением заявителей.**

Налоговое администрирование главным образом опирается на информацию, подаваемую налогоплательщиком. Общеизвестно, что налогоплательщику надлежит знать о правовых нормах, регулирующих налоговую сферу, и осознавать риск, связанный с их нарушением.

Из части первой статьи 15 закона „О подоходном налоге с населения” вытекает обязанность налогоплательщика в установленный срок и в полном объеме уплачивать налоги, подавать в налоговую администрацию предусмотренные законами декларации, отчеты или расчеты по налогам, а также для доказательства правильности рассчитанных налогов хранить документы, подтверждающие доходы и расходы по финансовой и хозяйственной деятельности. Из этого можно сделать вывод, что „в распоряжении налогоплательщика должны быть оправдательные документы, лежащие в основе включенной в декларацию информации”.

Сазэйма указывает, что у оспариваемой нормы имеется легитимная цель, а именно, „обеспечить своевременное инкассирование подоходного налога с населения и предотвратить уклонение от уплаты налогов”. Задачей законодателя было определить процедуру, в рамках которой были бы сбалансированы эффективные потребности налогового администрирования и право лица защищать свои права и законные

интересы. В дополнение к тому целью нормы является также недопущение того, чтобы ревизию (аудит) фактически проводил суд.

Сайэма выражает мнение, что содержащееся в оспариваемой норме ограничение „соответствует принципу соразмерности, если ее применять разумно и с соблюдением границ судебной власти, а не толкуя механически и изолированно от других законов”.

В ответном письме указано: „Если оценивать применение оспариваемой нормы единственно как ограничение в судебном процессе, можно прийти к неточным или даже ошибочным заключениям. Необходимость оспариваемой нормы и сущность установленного им ограничения коренится в процедуре, которая происходит на стадии учреждения до принятия такого решения, которое в соответствии с нормативными актами можно оспорить или обжаловать.”

Сайэма обращает внимание на порядок, точно указанный в законе и правилах Кабинета министров, согласно которому запрашивается дополнительная декларация и проводится аудит, процедуру которого детально разъясняют методические материалы СГД. Данный порядок предусматривает право лица привести возражения и аргументы во время проверки, а также участвовать в заключительной беседе до окончания аудита. В соответствии с высказанными налогоплательщиком возражениями, аргументами и поданными документами отчет по налоговому аудиту может корректироваться. В такой форме фактически обеспечивается право лица вносить дополнительные доказательства и во время аудиторской проверки.

В ответном письме выражено мнение, что суд не может заменить собой государственное управление и проводить аудит. В противном случае были бы нарушены границы судебной власти. Сайэма считает, что

„упомянутое в статье 92 Конституции право потеряло бы смысл, если допустить, что налогоплательщик может не указать и исчерпывающе не обосновать свои доходы по декларации, дополнительной декларации и во время ревизии (аудита), а только предъявлять их суду”. Такая ситуация „обременила бы суд выполнением не характерных функций и допускала бы, что отдельные лица могут действовать недобросовестно, а также показала бы неспособность осуществления эффективного налогового администрирования”.

Законодатель, принимая оспариваемую норму, не имел желания полностью запретить суду оценивать, принимать и истребовать доказательства. Оспариваемая норма не запрещает суду собирать доказательства, принимать их, оценивать и использовать. Согласно ей определено только одно ограничение – „недопустима ситуация, что лицо действует недобросовестно, не предъявляя доказательства учреждению, а только суду”.

**7. Служба государственных доходов,** отвечая на заданные Конституционным судом вопросы, указывает, что оспариваемая норма, во-первых, предоставляет налогоплательщику право подать дополнительные оправдательные документы и, во-вторых, во временном отношении ограничивает подачу оправдательных документов. Такое ограничение является необходимым для того, чтобы обеспечить качественную работу налоговой администрации – своевременное инкассирование подоходного налога и предотвращение уклонения от уплаты налогов.

СГД ссылается на нормы АПЗ и указывает, что обязанностью суда является проверять доказательства по тем фактам, которые указаны в обосновании упомянутого обжалованного административного акта, и

только в том случае, когда внесенные участниками административного процесса доказательства недостаточны, собирать доказательства по собственной инициативе. Налоговое администрирование входит в компетенцию СГД, в свою очередь, в компетенцию суда входит проверка законности и целесообразности административного акта СГД.

СГД считает, что нормативное регулирование и вытекающая из него возможность просить продления срока подачи документов обеспечивает налогоплательщику право и возможность вносить любую информацию и доказательства.

В ответном письме разъяснено, что „в большинстве случаев лицо доказательства предъявляет только тогда, если налоговая администрация констатировала облагаемый скрытый доход, не приводя аргументов, почему такая информация не была предоставлена до проведения начисления”. При этом, очень часто в качестве доказательств подаются объяснения физических лиц, заключенные с предприятиями договоры займа, бухгалтерские регистры предприятий, выписки из банковских счетов.

СГД считает, что после установленного законом срока оценка поданных документов допускается только тогда, если лицо в дополнительной декларации указывает поступления в полном объеме и дает информацию об особенностях их появления, но по объективным причинам неспособно обеспечить своевременную подачу документов, обосновывающих задекларированные сведения.

СГД указывает также на возможность налогоплательщика высказать в ходе проверки свои возражения и аргументы в отношении констатированного налоговым аудитом, а также возможность участвовать в заключительном собеседовании. Это свидетельствует о том,

что „должностное лицо оценивает высказанные налогоплательщиком возражения, аргументы, в том числе дополнительно внесенные документы, и соответственно корректирует отчет налогового аудита или отклоняет возражения налогоплательщика, приведя собственные контраргументы”.

**8. Ассоциированный профессор** Таможенной и налоговой кафедры Инженерно-экономического факультета Института международных экономических связей и таможи Рижского технического университета **Dr.оес. Карлис Кетнерс** считает, что оспариваемая норма „частично противоречит правилам статьи 38 закона „О налогах и пошлинах”, а именно, если налогоплательщик не согласен с величиной начисленного налоговой администрацией налогового платежа, доказательства по поводу величины налогового платежа обеспечивает налогоплательщик”.

Ограничение по сроку подачи доказательств можно обеспечить, определив право СГД „пересматривать аудиторское заключение по подоходному налогу с населения с учетом внесенных налогоплательщиком документов и дополнительных доказательств и соответственно обеспечить оценку правдивости предъявленных доказательств, а также с учетом приведенных налогоплательщиком оснований в случае запоздалого предъявления доказательств”.

Комментируя зарубежную практику в отношении ограничений, К. Кетнерс указывает, что „обычно законодатель не определяет особые условия в отношении предъявления доказательств, поскольку в нормативных актах устанавливается обязанность налогоплательщика сотрудничать с налоговой администрацией и по первому требованию сообщать всю необходимую для расчета налогов информацию, которая может использоваться в качестве доказательств”.

## Часть выводов

9. В заявлении содержится требование оценить соответствие оспариваемой нормы статье 92 Конституции, тем не менее, из заявления вытекает, что по существу оспаривается соответствие оспариваемой нормы первому предложению статьи 92 Конституции, которая определяет, что каждый имеет право на защиту своих прав и законных интересов в справедливом суде.

Анализируя первое предложение статьи 92 Конституции, Конституционный суд признал, что упомянутое в нем понятие “справедливый суд” содержит два аспекта, а именно, “справедливый суд” как независимая институция судебной власти, рассматривающая дело, и “справедливый суд” в качестве надлежащего, соответствующего демократическому государству процесса, в котором данное дело рассматривается. Статья 92 Конституции предусматривает как обязанность создавать соответствующую систему судебных институций, так и обязанность принимать соответствующие процессуальные нормы (см. пункт 2 части выводов решения Конституционного суда от 5 марта 2002 года по делу № 2001-10-01).

Таким образом, статья 92 Конституции предусматривает рассмотрение как гражданских, уголовных, так и административных дел, в том числе и налоговых дел, в таком порядке, который обеспечивал бы справедливое и объективное разрешение таких дел.

Заявители считают, что оспариваемая норма несоразмерно ограничивает право лица на справедливый суд, поскольку запрещает не

только учреждению, но и суду при проверке законности решения СГД принимать доказательства, не предъявленные в установленный СГД срок.

**10.** Реализация наилучшего и надлежащего управления в налоговой администрации, а также защита прав и законных интересов налогоплательщиков невозможны без полноценного, справедливого, компетентного и эффективного судебного контроля. Законодатель, как это указано в ответном письме Саэйма, при принятии оспариваемой нормы не имел желания полностью запретить суду оценивать, принимать и истребовать доказательства. Саэйма указывает, что, интерпретируя оспариваемую норму в соответствии с принципом наилучшего управления и применяя его в совокупности с нормами АПЗ, „оспариваемая норма не ограничивает суд в сборе, приеме, оценке и использовании доказательств” (*материалы дела, том 1, стр. 76*).

Если суд, рассматривая дело, констатирует, что не имеется возможности найти справедливое решение, поскольку специальная норма, которая подлежала бы применению, противоречит основным целям АПЗ, то часть вторая статьи 3 АПЗ позволяет не применять данную специальную норму. Таким образом, суд, принимая решение о применимой норме, оценивает, не вступает ли ее применение в противоречие с основными принципами правового государства и правами человека. При этом, для суда обязательным является принцип объективного расследования, а именно, если предъявленных участниками административного процесса доказательств недостаточно, то суд в соответствии частью четвертой статьи 150 АПЗ может собирать доказательства по собственной инициативе.

**Таким образом, суду не запрещается в рамках административного процесса принимать оправдательные документы**

**(доказательства), которые плательщик предъявил после установленного СГД срока.**

**11.** Задачей правового государства является обеспечить эффективный контроль за деятельностью государственного управления. Такого рода контроль совершается на двух стадиях – в вышестоящем учреждении в рамках государственного управления и потом в суде.

**11.1.** В соответствии с частью первой статьи 81 АПЗ вышестоящее учреждение рассматривает дело еще раз по существу. В свою очередь, в соответствии с частью первой статьи 103 АПЗ суд осуществляет контроль за законностью изданного учреждением административного акта или соображениями целесообразности в рамках свободы действий.

В случае, когда лицо оспорило начисленный налог и наложенный штраф, суд оценивает законность административного акта. Соображения целесообразности суду надлежит оценивать в том случае, если примененная норма предоставляет учреждению свободу действий. В оспариваемой норме законодатель использовал конкретную и недвусмысленную формулировку „признаются только те [...] документы”. Значит, оспариваемая норма предусматривает обязательную деятельность учреждения, исключая свободу действий, – учреждение оценивает только те сведения, которые налогоплательщик подал налоговой администрации до установленного СГД конечного срока, а именно, до начисления подоходного налога с населения. В ответном письме Сазыма не подвергло сомнению то, что по оспариваемой норме учреждению запрещена свобода действий. И СГД в ответном письме поясняет, что оправдательные документы, внесенные после установленного СГД срока, не считаются доказательствами и не могут использоваться по делу (*см. материалы дела, том 1, стр. 83*). Таким образом, суд оценивает,



отвечают ли в целом действия учреждения принципу законности, содержащемуся в статье 7 АПЗ, а именно, действовало ли должностное лицо каждого учреждения в рамках полномочий, установленных правовыми нормами, и в соответствии с назначением полномочий.

Суд в административном процессе, среди прочего, выясняет, соответствуют ли административный акт и фактические действия учреждения правилам АПЗ и другим правовым нормам. Для постановления решения суд в соответствии с частью первой статьи 250 АПЗ проверяет, во-первых, издан ли административный акт с соблюдением процессуальных и формальных предписаний, во-вторых, соответствует ли административный акт нормам материального права и, в-третьих, оправдывает ли обоснование административного акта возложенные на адресата обязанности или предоставленные ему, подтвержденные или отклоненные права. Суду надлежит проверить, соблюдало ли учреждение при издании административного акта как материальные, так и процессуальные правовые нормы.

**11.2.** Сенат рассмотрел ряд дел, по которым плательщики оспорили начисленный подоходный налог с населения и наложенный штраф, обосновывая свои возражения документами, которые предъявлены суду после установленного СГД срока подачи документов. Сенат в своих решениях указал, что оправдательные документы, внесенные после установленного СГД срока подачи декларации или уточнений к ней, не считаются доказательствами и не могут использоваться по делу (*см. решение Департамента по административным делам Сената от 13 сентября 2005 года по делу № Nr. SKA-217; решение от 11 января 2005 года по делу № SKA-5; решение от 16 сентября 2005 года по делу № SKA-133*). Таким образом, Сенат по рассматриваемым делам не оценивал доказательства, которые плательщик предъявил после подачи

годовой декларации о доходах, уточнений к декларации и дополнительной декларации. Это означает, что суд оценивал законность административного процесса, но не оценил дело по существу.

**11.3.** Учреждение налоговой администрации, не принимая доказательства, предъявленные после установленного СГД срока, действовал в соответствии с правовыми нормами. В связи с этим оснований для отмены решения учреждения не имеется.

И хотя у суда имеется право принимать такие доказательства, однако не имеется права оценивать их по существу. Рамки компетенции административных судов определяются принципом разделения государственной власти. „Задачей административных судов является подчинять независимому, объективному и компетентному судебному контролю деятельность исполнительной власти, которая распространяется на конкретные публично-правовые отношения между частными лицами и государством. Из подобной задачи вытекает обязанность административных судов осуществлять контроль за законностью и целесообразностью деятельности государственного управления. [...] Для административных судов является обязательным вытекающий из статьи 1 Конституции принцип разделения государственной власти, запрещающий судам брать на себя реализацию функций государственного управления” (пункт 9 решения Административного окружного суда от 1 ноября 2004 года по делу № АА204-04/5). Из принципа разделения государственной власти вытекает, что административный суд не имеет права принимать решения, принятие которых относится к компетенции исполнительной власти. „Функцией суда является контролировать законность деятельности государственного управления, а не принимать вместо государственного управления решения о целесообразности. Иначе суд фактически

функционально вмешивается в государственное управление, становясь вышестоящим учреждением государственного управления. Поэтому суд может проверять только то, законно ли действовало государственное управление при использовании собственной свободы действий” (*пункт 6 решения Департамента по административным делам Сената от 7 сентября 2004 года по делу № SKA-120. Сборник: Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta spriedumi un lēmumi. 2004. – Rīga: Tiesu Namu Aģentūra, 2005, стр. 307*).

Конституционный суд согласен с мнением Саэйма и СГД о том, что суд не может брать на себя функции налоговой администрации, не может выступать вместо учреждений государственного управления и проводить ревизию (аудит). Если данную позицию принять во внимание, то противоречиво оценивается высказанное Саэймом мнение, что оспариваемая норма не ограничивает суд собирать или принимать доказательства, а также их оценивать и использовать. Признавая, что суд может собирать и принимать доказательства, тем не менее, напрашивается вывод, что их оценка и использование ограничено.

**Принцип разделения властей запрещает суду, принимая доказательства, внесенные после установленного СГД срока, рассматривать дело по существу. При этом у суда не имеется также права признавать противоправным и отменять принятое учреждением решение.**

**12.** Право на справедливый суд включает в себя гарантии справедливого судебного процесса. Для уяснения смысла статьи 92 Конституции ее следует рассмотреть в общей связи с другими нормами Конституции. Из статьи 1 Конституции вытекает ряд принципов правового государства, в том числе и принцип законности, требующий,

чтобы дела рассматривались в таком порядке, который обеспечивал бы справедливое и объективное их разрешение, и чтобы результат любого уголовного, гражданского и административного процессов был бы справедливым. В свою очередь, чтобы процедура рассмотрения дела была справедливой, следует соблюдать требование об обеспечении лицу права быть заслушанным по рассматриваемому вопросу, права на процессуальное равенство или гарантий равноценных возможностей, возможности высказать аргументы в отношении выдвинутых противной стороной доказательств, а также права полноценно использовать возможность предъявления доказательств.

С лишением права предъявлять доказательства во время судебного процесса, ограничивается право на справедливый суд. Решение не будет считаться справедливым, если по конкретному делу не оценены все доказательства.

**13.** Европейский суд по правам человека (далее – ЕСПЧ) признает, что налоговые споры, постольку они связаны единственно с обязанностью лица уплачивать налоги, лежат вне рамок применения Европейской конвенции О правах человека и защите основных свобод (далее – Конвенция). Государство имеет право устанавливать обязанность по уплате налогов, и такого рода обязанность сама по себе не ущемляет основные права лица.

Тем не менее, обязанность по уплате налогов неразрывно связана с определением средств, обеспечивающих исполнение такой обязанности, а именно, государство не только вменяет в обязанность налогоплательщику уплачивать налоги в определенном размере, но и предусматривает порядок расчета, удержания и уплаты налогов, а также ответственность за невыполнение данной обязанности. Таким образом, спор

налогоплательщика с государством об уплате налога чаще всего распространяется на правильность действий налоговой администрации и обоснованность примененного штрафа.

Как вытекает из практики ЕСПЧ, налоговые дела, постольку они связаны со средствами привлечения к ответственности, могут оцениваться в рамках статьи 6 Конвенции (см.: *Bendenoun v. France judgment of 24 February 1994, Series A no. 284, p. 20, para 47*).

Предусмотренный законом штраф в размере недостающей налоговой суммы, с применением среди прочего оспариваемой нормы, тесно связан с налогом, по поводу которого нельзя предъявлять дополнительные доказательства в вышестоящее учреждение и суд. В связи с этим по существу не представляется возможным предъявлять дополнительные доказательства и по поводу наложенного штрафа.

ЕСПЧ определил, что штрафу, наложенному за несоблюдение налогового правового регулирования, с учетом его наказательной и превентивной цели, в понимании статьи 6 Конвенции присущ характерный для санкции уголовной сферы наказательный характер. В связи с этим такого рода санкция соответствует уголовному наказанию. Таким образом, в целях Конвенции требуется, чтобы правовые отношения, при которых применяется налоговая санкция, соответствующая уголовному наказанию, охранялись статьей 6 Конвенции и статьей 2 7-го протокола к ней.

Учитывая, что право на справедливый суд включает в себя и право полноценно использовать возможность предъявления доказательств, государству следует обеспечивать введение такой процедуры, которая позволяла бы лицу реализовать упомянутые права. Из права на справедливый суд вытекает обязанность государства обеспечить лицу

возможность предъявлять доказательства на любой стадии процесса и высказывать аргументы в отношении выдвинутых противной стороной доказательств.

По оспариваемой норме налогоплательщик лишается возможности предъявлять доказательства как на стадии оспаривания административного акта, так и на следующей стадии, когда происходит обжалование акта в суд. Учреждение и суд, на основании оспариваемой нормы, не оценивает ни одно из таких доказательств, которые налогоплательщик внес после установленного СГД срока, чтобы обосновать свои аргументы по поводу налога, начисленного учреждением. И хотя правовое регулирование предоставляет налогоплательщику возможность ознакомиться с обоснованием и собранными учреждением доказательствами, тем не менее, оспариваемая норма запрещает налогоплательщику выдвигать контраргументы и вносить дополнительные доказательства в отношении тех аргументов учреждения, которые оцениваются вышестоящим учреждением или на судебном процессе.

**Таким образом, оспариваемая норма ущемляет установленное статьей 92 Конституции право на справедливый суд, поскольку запрещает реализовать содержащиеся в процессуальных законах принципы всестороннего, объективного и справедливого рассмотрения дел.**

**14.** Оспариваемая норма распространяется на ситуацию, при которой „сталкиваются” интересы общества и права личности. Задачей законодателя является отыскание равновесия между эффективным налоговым администрированием, с одной стороны, и правом лица на

справедливый суд, с другой стороны. Достижение равновесия в своей основе связано с разумным ограничением права личности.

По оспариваемой норме не только определяется право налогоплательщика подавать дополнительные оправдательные документы в случае, когда СГД готовится установить облагаемый доход методом начисления, но и во временном отношении ограничивает подачу оправдательных документов, а также других документов и доказательств.

**15.** Конституционный суд многократно указывал: и хотя в Конституции не предусмотрены случаи, при которых право на справедливый суд могло бы быть ограничено, она тем не менее не является абсолютной. Конституция является единым целым, и содержащиеся в ней нормы подлежат системному толкованию (*см. решение Конституционного суда от 22 октября 2002 года по делу № 2002-04-03*). Допущение, что в отношении предусмотренного статьей 92 Конституции каждого конкретного права лица вообще нельзя устанавливать ограничения, вступало бы в противоречие как с гарантированными Конституцией основными правами других лиц, так и другими нормами Конституции. И ЕСПЧ констатировал, что право на справедливый суд не является абсолютным. Это право может быть ограничено постольку, поскольку его не лишают по существу (*см.: Golder v. United Kingdom, judgment of 21 February 1975, Series A no. 18, p. 18, para 38*). Тем не менее, ограничения в отношении данного права, также как и другие ограничения основных прав, должны быть установлены законом или на основании закона, оправданными легитимной целью и соразмерными (пропорциональными) с ней.

**16.** Право налогоплательщика на справедливый суд ограничено законом, принятым в надлежащем порядке. А именно, оспариваемая

норма включена в закон “О подоходном налоге с населения”, который принят и провозглашен в порядке, установленном Конституцией и регламентом Сазйма.

**Таким образом, содержащееся в оспариваемой норме ограничение основного права установлено законом.**

17. В основе ограничения любого права должны лежать обстоятельства и аргументы в пользу того, почему оно необходимо. Для ограничения необходимо наличие легитимной цели, а именно, оно должно быть установлено в пользу защиты важных для общества интересов.

Из указанного в ответном письме Сазйма вытекает, что у оспариваемой нормы имеются две цели.

Во-первых, не обременять суд осуществлением не характерных для него функций и исключить возможность, когда суд фактически проводил бы налоговую ревизию (аудит). Суду следует соблюдать границы судебной власти – он не может выступать вместо учреждения государственного управления и проводить аудит.

Во-вторых, обеспечить своевременное инкассирование подоходного налога с населения и предотвратить уклонение от уплаты налогов. И ЕСПЧ предотвращение неуплаты налогов признает легитимной целью (см.: *Hentrich v. France, judgment of 22 September 1994, Series A no. 296-A, pp. 19-20, para 39*).

Легитимной целью оспариваемой нормы является не столько своевременное инкассирование подоходного налога с населения или обеспечение эффективного функционирования судов *per se*, а скорее



защита интересов общества, а именно, прав других лиц и благополучия общества.

**Таким образом, у ограничения имеется легитимная цель.**

**18.** Для оценки того, соразмерно ли ограничение с легитимной целью, которое государство, устанавливая данное ограничение, стремилось достигнуть, необходимо проверить, обеспечивается ли разумное равновесие между интересами лица и государства или общества. По оспариваемой норме такое равновесие должно предусматриваться между предпосылками эффективного налогового администрирования, с одной стороны, и возможностью лица защищать свои права и законные интересы в справедливом суде, с другой стороны.

Для оценки того, соответствует ли ограничение, содержащееся в принятой законодателем правовой норме, принципу соразмерности, надлежит выяснить:

во-первых, приемлемы ли использованные законодателем средства для достижения легитимной цели;

во-вторых, необходимы ли такие действия, т.е., нельзя ли достигнуть цели другими, менее ограничительными для прав и законных интересов лица средствами;

в-третьих, являются ли действия законодателя соразмерными или соответствующими, т.е., является ли польза, приобретаемая обществом, больше ущерба, причиненного правам и законным интересам лица.

Если при оценке правовой нормы признается, что установленное согласно норме ограничение не соответствует хотя бы одному из данных

критериев, то ограничение не соответствует также принципу соразмерности и является противоправным.

**19.** Для оценки того, достигается ли цель оспариваемой нормы, надлежит выяснить, приемлемы ли избранные законодателем средства для достижения легитимной цели.

**19.1.** Для достижения легитимной цели законодатель установил временное ограничение на подачу информации, разрешая плательщику подавать оправдательные документы по доходам и расходам и вносить или предъявлять доказательства не позднее установленного СГД срока подачи годовой декларации о доходах или дополнительной декларации.

Надлежащее налоговое администрирование включает в себя своевременное и эффективное инкассирование налогов и одновременно предотвращение уклонения от уплаты налогов. Уплата налогов является обязанностью как физических, так и юридических лиц. Круг плательщиков каждого налога определен законом. Обязанность по уплате налогов всегда означает ограничение прав собственности, а также может быть связано с другими, установленными законом ограничениями, которые должны быть соразмерными с легитимной целью – защитой ценностей конституционного значения.

Законодатель располагает значительной свободой действий при определении налогового контроля и его порядка. Это означает, что у законодателя имеется право по своему усмотрению, с соблюдением принципа соразмерности, устанавливать порядок и сроки расчета, удержания и уплаты налогов, а также права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговой администрации.

**Установленное оспариваемой нормой ограничение способствует своевременному инкассированию подоходного налога с населения и предотвращает уклонение от уплаты налогов, таким образом избранные законодателем средства являются приемлемыми для достижения легитимной цели.**

**19.2.** Напоминая о принципе разделения государственной власти, Сазйма указывает, что недопустима такая ситуация, когда суд фактически проводил бы налоговую ревизию (аудит) – рассматривал бы дела по существу, учитывая предъявленные суду доказательства. Поэтому целью установленного оспариваемой нормой временного ограничения является не обременять суд осуществлением не характерных для него функций.

Оспариваемая норма не запрещает суду принимать оправдательные документы (доказательства), которые плательщик внес после установленного СГД срока (*см. пункт 10 настоящего решения*). Однако суд не может оценивать дело по существу, поскольку границы компетенции административных судов определяются принципом разделения государственной власти, вытекающим из статьи 1 Конституции. Этот принцип запрещает административному суду принимать решения, относящиеся к компетенции исполнительной власти, и оценивать дело по существу. В связи с этим контрольные границы судебной власти определяются статьей 1 Конституции, а не оспариваемой нормой.

Контроль за деятельностью государственного управления ведется на двух стадиях – в вышестоящем учреждении и суде (*см. пункту 11 настоящего решения*). Эффективный контроль и защита прав налогоплательщика следует обеспечивать на обеих стадиях. На стадии оспаривания решаются две задачи – лицо реализует свои права, если считает, что ему не удалось их реализовать в первоначальном

учреждении, в свою очередь, государственное управление использует возможность путем собственного контроля исправить свою ошибку. Задачей судебной стадии является дать лицу возможность реализовать свои права, если для государственного учреждения, по мнению лица, сделать это было невозможно [см.: *Levits. E. Ģenerālklausulas un iestādes (tiesas) rīcības brīvība. Funkcijas likumā, piemērošana konkrētā gadījumā, kontrole augstākā iestādē un tiesā. // Likums un Tiesības, 2003, Nr. 7, сmp. 203*]. Обеспечивая эффективную процедуру оспаривания – а именно, разрешая лицу полноценно и эффективно реализовать свои права в государственном управлении, – имеется возможность прийти к тому, что дело вообще до суда не дойдет.

На возможности улучшения административного процесса указывается и в объявленной на собрании государственных секретарей от 8 марта 2007 года Концепции эффективизации административного процесса в учреждении и суде. Одной из решаемых задач является эффективизация административного процесса в учреждении, а именно, обязанностью государства, при реализации в рамках управления своей публичной власти, является обеспечить как можно эффективный механизм контроля за проявлениями данной публичной власти.

**19.3.** Статья 14.<sup>1</sup> АПЗ требует, чтобы учреждение при принятии решения соблюдало бы объективность и предоставляло бы участнику процесса надлежащую возможность высказать свое мнение и предъявить доказательства. В административном процессе в учреждении АПЗ подлежит применению только постольку, поскольку специальными правовыми нормами других законов не установлен иной порядок. Статья 38 закона „О налогах и пошлинах” допускает, что у налогоплательщика имеется возможность обеспечить доказательства по поводу величины налогового платежа, если он не согласен с величиной налогового платежа,

начисленного налоговой администрацией. Сенат указывает, что данная норма только обобщенно определяет, что обязанностью налогоплательщика является обеспечить доказательства по поводу размера уплачиваемого налога, в свою очередь, оспариваемая норма определяет порядок, а также срок, в который доказательства подаются (см. пункт 11.2 решения Департамента по административным делам Сента Верховного суда от 7 февраля 2006 года по делу № SKA-38). Тем не менее, нельзя полностью согласиться с указанным Сенатом, что статья 38 закона „О налогах и пошлинах” определяет обязанность обеспечивать доказательства. В данной норме содержится однозначное указание на период времени, в который такие доказательства подаются, а именно, после того, когда налоговая администрация рассчитала величину налогового платежа. Обязанность налогоплательщика сотрудничать с должностными лицами налоговой администрации предусматривается статьей 32.<sup>2</sup> того же самого закона, в которой перечислены другие обязанности налогоплательщика.

В свою очередь, принимая во внимание установленное статьей 51 АПЗ, а именно, что учреждение рассматривает административное дело в соответствии с компетенцией, предоставленной нормативными актами, следует сделать вывод, что оспариваемая норма запрещает принимать доказательства после установленного срока. Данная норма одинаково интерпретируется как в отношении учреждения налоговой администрации – автора решения об уплачиваемом подоходном налоге с населения и штрафе, так и в случае оспаривания административного акта в вышестоящее учреждение.

Механизм правовой защиты не будет считаться эффективным, если из-за неэффективности стадии оспаривания лишается смысла оспаривание в вышестоящее учреждение соответствующего решения в

связи с поздно предъявленными доказательствами. При этом, содержащееся в оспариваемой норме ограничение часто приводит к противоположному результату – вопросы, которые могут быть решены уже на стадии оспаривания, доходят до суда. Если учреждение принимало бы для оценки и доказательства, предъявленные позднее, то в большинстве случаев дело, возможно, вообще до суда не доходило бы и таким образом разгружалась бы работа административных судов.

Содержащееся в оспариваемой норме ограничение не является приемлемым для достижения указанной Сазымом цели – облегчить деятельность судов и ограничить такую возможность, когда суду фактически надо было бы проводить налоговую ревизию (аудит).

**Таким образом, избранные законодателем средства не являются приемлемыми для достижения данной легитимной цели.**

**20.** Суду надлежит оценить, является ли ограничение необходимым, а именно, возможно ли достижение легитимной цели – своевременное инкассирование подоходного налога с населения и предотвращение неуплаты налогов – такими же действенными, но для прав лица менее ограничительными средствами.

**20.1.** Свобода действий законодателя при определении налогового контроля не является неограниченной. Свобода действий подлежит использованию только постольку, чтобы обеспечить выполнение обязанностей налогоплательщика, а именно, законодатель не может выдвигать предварительных условий для ущемления конституционных прав налогоплательщика. Деятельность законодателя не является зоной, свободной от конституционного контроля. Главной целью законов демократического и правового государства является обеспечение справедливости. Этой цели подчинены другие цели, в данном случае –

эффективное налоговое администрирование, для обеспечения которого не допускается принятие несправедливых законов. Не будет считаться справедливым такой закон, который несоразмерно ограничивает основные права личности.

**Таким образом, свобода действий законодателя в налоговых вопросах не является и не может быть неограниченной.**

**20.2.** Для институций налоговой администрации являются обязательными нормативные акты, которые определяют границы контрольных полномочий. При этом, не только превышение полномочий, но и их использование в формально законной форме, тем не менее вопреки контрольным намерениям и целям защиты прав личности или интересов общества, несовместимо с принципами правового государства. Учреждению, также как и суду, надлежит не только действовать в рамках полномочий, установленных нормативными актами, но и свои полномочия надлежит использовать единственно в соответствии со смыслом и целями полномочий.

Целью ограничения, содержащегося в оспариваемой норме, является обеспечить своевременную подачу всех документов, но для принятия объективного и справедливого решения необходима по возможности более полная информация. Конституционный суд согласен с заявителями, которые указывают, что имеется возможность, при критичной оценке правдивости доказательств, предъявленных после установленного СГД срока, принять решение об их допустимости, с выяснением причин, почему они внесены с опозданием, оценить их обоснованность. Принцип справедливости означает, что учреждению и суду при принятии решений следует ориентироваться на то, чтобы прийти к справедливому решению, с соблюдением прав и законных интересов вовлеченных лиц.

Предусматривая оценку допустимости доказательств уже в учреждении, использовалось бы законное средство – свобода действий учреждения, чтобы дойти до высшего уровня справедливости в каждом индивидуальном случае.

**20.3.** До окончания налогового аудита заслушивается мнение налогоплательщика, возражения и аргументы в отношении нарушений, констатированных налоговым аудитом. Если необходимо, аудитор предоставляет налогоплательщику срок для формулирования и подготовки дополнительных аргументов и мнения. Как указывается в предоставленной СГД информации, „должностное лицо оценивает высказанные налогоплательщиком возражения, аргументы, в том числе дополнительно внесенные документы, и соответственно корректирует отчет налогового аудита или отклоняет возражения налогоплательщика, выдвигая свои контраргументы” (*материалы дела, том 1, стр. 83*). И в пункте 3.4. методических материалов СГД „Об процессе аудита физических лиц” указывается, что учреждение при принятии решения соблюдает объективность и предоставляет участникам процесса надлежащую возможность высказывать свое мнение и предъявлять доказательства, „в связи с чем в ходе аудита, оценивая соответствие указанных в дополнительной декларации накоплений, во всех случаях следует обращать внимание и оценивать дополнительно предъявленные доказательства [...]” (*материалы дела, том 1, стр. 95*). Как вытекает из предоставленных СГД пояснений и упомянутых методических материалов, на практике имели место случаи, когда учреждение налоговой администрации, несмотря на оспариваемую норму, позднее тем не менее принимало предъявленные доказательства. Таким образом, допускается неравноправное отношение к налогоплательщикам,



поскольку не для всех налогоплательщиков предусматривается право подавать доказательства после установленного срока.

**20.4.** Конституционный суд считает, что существуют и другие, щадящие средства для достижения вышеупомянутой легитимной цели. Например, не запрещена возможность устанавливать штраф за повторное проведение налоговой ревизии (аудита) по причине несвоевременно предоставленной информации или по той же самой причине требовать погашения расходов на проведение повторного аудита. Если содержащиеся в нормативных актах нормы ясно определяют, какие документы и какая информация подается в обязательном порядке, то имеется возможность и для установления штрафа за неподачу затребованных документов в установленный срок.

Законодатель, принимая оспариваемую норму, не обеспечил по возможности щадящего применения ограничения. А именно, законодатель не предусмотрел возможность оценки доказательств, предъявленных позднее.

В правовом государстве имеется возможность разработки более продуманного механизма, чтобы при инкассировании налогов одновременно с интересами общества в рамках возможностей учитывались бы и интересы каждого конкретного проверяемого лица. Облегчение налогового администрирования (отказ от пересмотра результатов аудита после получения дополнительных документов) несоразмерно с ограничением права индивида, а именно, установлением в отношении него спорной суммы налога и штрафа.

**Таким образом, имеется возможность для установления щадящих средств, чтобы менее ограничить право лица на справедливый суд и одновременно обеспечить эффективное налоговое администрирование и деятельность судебных институций.**

**21.** Оспариваемая норма ограничивает право лица на справедливый суд, данное ограничение установлено законом, ограничение имеет легитимную цель. Избранное законодателем средство приемлемо для достижения легитимной цели – обеспечения эффективного налогового администрирования. Однако у законодателя была возможность предусмотреть и щадящие средства для достижения данной легитимной цели. В связи с этим выгода, приобретаемая обществом, не больше ущерба, причиненного правам и законным интересам индивида. Действующее нормативное регулирование не обеспечивает гарантированного статьей 92 Конституции права на справедливый суд.

**В связи с этим установленные законодателем ограничения не являются соразмерными, поскольку оспариваемая норма не позволяет полностью реализовать право лица на справедливый суд.**

**22.** Определяя момент, с которого оспариваемая норма теряет силу, Конституционный суд принял во внимание то, что законодателю требуется время для совершенствования нормативного регулирования, поскольку оспариваемая норма обеспечивала достижение легитимной цели, а именно, эффективного налогового администрирования. Если оспариваемая норма признается утратившей силу до того, как законодатель ввел щадящее регулирование, достижение конкретной легитимной цели может оказаться под угрозой. Это означает, что не будет более дисциплинирующего регулирования и каждый налогоплательщик сможет позволить себе подавать оправдательные документы (доказательства) в любой момент. Такая ситуация, которая возникнет, если вообще не будет никакого регулирования по соответствующему вопросу, не соответствовала бы Конституции еще более, чем предыдущая. Конституционный суд многократно приходил к заключению *(см. пункт 3 части выводов решения Конституционного суда от 22 октября 2002*

года по делу № 2002-04-0306): подобная ситуация допускается, когда не соответствующая Конституции норма еще известное время остается в силе, чтобы у законодателя имелась возможность найти для возникшей ситуации решение, при котором соблюдались бы интересы как общества, так и отдельных налогоплательщиков.

Одновременно Конституционный суд принял во внимание, что у административного суда в каждом конкретном случае имеется возможность разрешать дело, применяя нормы Конституции непосредственно. В свою очередь, чтобы решения налоговой администрации не приводили к ущемлению установленных Конституцией основных прав лица, пока оспариваемая норма еще в силе, оспариваемую норму в этот период времени следует применять, соблюдая среди прочего и указанное в настоящем решении Конституционного суда.

### **Постановляющая часть**

На основании статей 30 – 32 закона О Конституционном суде, Конституционный суд

#### **постановил:**

1. Признать второе предложение части четвертой статьи 22 закона „О подоходном налоге с населения” не соответствующей статье 92 Конституции и не имеющей силу с 1 октября 2007 года.

2. В отношении административных дел, которые заведены до дня опубликования настоящего решения Конституционного суда, признать второе предложение части четвертой статьи 22 закона „О подоходном налоге с населения” не соответствующей статье 92 Конституции и не имеющей силу со дня вступления решения в силу.

Решение окончательное и не подлежит обжалованию.

Решение вступает в силу со дня его опубликования.

Председатель судебного заседания

Г. Кутрис