



# КОНСТИТУЦИОННЫЙ СУД ЛАТВИЙСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

---

## Решение

Именем Латвийской Республики

Рига, 8 июня 2007 года

по делу № 2007-01-01

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

по конституционной жалобе Яниса Деделиса (далее - заявитель),

на основании статьи 85 Конституции Латвийской Республики и пункта 1 статьи 16, пункта 11 части первой статьи 17, статей 19<sup>2</sup> и 28<sup>1</sup> закона О Конституционном суде,

на судебном заседании 9 мая 2007 года в письменном процессе рассмотрел дело

**“О соответствии слов “до 1 января 1996 года” пункта 2 части первой статьи 13 и пункта 3 части первой статьи 13 закона “О подоходном налоге с населения” статье 91 Конституции Латвийской Республики”.**

## Констатирующая часть

1. Верховный совет Латвийской Республики 11 мая 1993 года принял закон “О подоходном налоге с населения” (далее – Закон о подоходном налоге), вступивший в силу с 1 января 1994 года. Первоначальное регулирование данного закона предусматривало, что

государственные пенсии признаются необлагаемыми доходами, а именно, с них не удерживается подоходный налог с населения.

19 декабря 1996 года Сазэйма Латвийской Республики (далее – Сазэйма) принял закон “Об изменениях в законе “О подоходном налоге с населения””. Согласно изменениям в пункте 10 части третьей статьи 8 Закона о подоходном налоге было установлено, что пенсии независимо от источника их выплаты признаются ежегодно облагаемым источником дохода. В свою очередь, пункт 2 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге был изложен в следующей редакции:

„в отношении лиц, которым пенсия назначена до 1 января 1996 года в соответствии с законом “О государственных пенсиях”, необлагаемый минимум совместим с размером такой пенсии.”

Напротив, пункт 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге был изложен в следующей редакции:

“в отношении лиц, которым пенсия назначена после 1 января 1996 года в соответствии с законом “О государственных пенсиях”, необлагаемый минимум для таких пенсий составляет 1200 латов в год.”

В законе “Об изменениях в законе “О подоходном налоге с населения”” от 19 декабря 1996 года было установлено, что он вступает в силу с 1 января 1997 года.

20 октября 2005 года Сазэйма принял закон “Об изменениях в законе “О подоходном налоге с населения””. Согласно ему пункт 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге был изложен в следующей редакции:

“в отношении лиц, которым пенсия назначена или перерасчитана после 1 января 1996 года или установлена доплата к пенсии за страховой стаж, накопленный до 31 декабря 1995 года, в соответствии с законом “О государственных пенсиях” или пенсия по выслуге, или специальная государственная пенсия в соответствии с нормативными актами Латвийской Республики, необлагаемый минимум для таких пенсий (в совокупности с доплатой за накопленный страховой стаж) составляет 1320 латов в год.”

8 июня 2006 года Сазэйма принял закон “Об изменениях в законе “О подоходном налоге с населения””. Согласно ему пункт 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге был изложен в следующей редакции:

“в отношении лиц, которым пенсия назначена или перерасчитана после 1 января 1996 года или установлена доплата к пенсии за страховой стаж, накопленный до 31 декабря 1995 года, в соответствии с законом “О государственных пенсиях” или пенсия по выслуге, или специальная государственная пенсия в соответствии с нормативными актами Латвийской Республики, необлагаемый минимум для таких пенсий (в совокупности с доплатой за накопленный страховой стаж) составляет 1980 латов в год.”

Изменения к пункту 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге вступили в силу 1 октября 2006 года.

**2. Заявитель** указывает, что ему пенсия по старости назначена с 1 июня 2003 года и ее размер составляет 210,23 латов в месяц. Таким образом, с той части пенсии, которая превышает 165 латов, удерживается подоходный налог с населения. В связи с этим слова и числа “до 1 января 1996 года” пункта 2 части первой статьи 13 и пункт 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге (в дальнейшем также – оспариваемые нормы) нарушают статью 91 Конституцию Латвийской Республики (далее – Конституция).

Оценивая конституционность оспариваемых норм, следует учитывать, что все лица, на которых распространяются оспариваемые нормы, являются получателями государственной пенсии. Единственное отличие заключается в моменте, с которого пенсия была назначена. В связи с этим имеется возможность констатировать, что лица, получающие пенсию по старости, находятся в одинаковых и сравнимых условиях.

Так как подоходным налогом с населения облагаются только те пенсии, которые назначены после 1 января 1996 года, следует сделать вывод, что оспариваемые нормы предусматривают различное отношение к получателям государственных пенсий.

Заявитель, ссылаясь на практику Конституционного суда, указывает, что у подобного различного отношения не имеется разумного основания. А именно, пенсионный капитал прямо зависит от платежей государственного социального страхования в соответствии с законом “О государственном социальном страховании”. Лицо в качестве плательщика взносов социального страхования уплачивает налоги и накапливает таким образом свой пенсионный капитал. Но, став получателем услуг социального страхования, выплаты с такого капитала облагаются подоходным налогом с населения, поскольку его размер превышает 1980 латов в год. Заявитель считает, что подоходным налогом с населения повторно облагаются доходы лица, с которых уже один раз налог уплачен.

Заявитель подчеркивает, что из основного принципа социального страхования вытекает то, что средства социального страхования нельзя использовать иначе, например, для налоговых платежей. Упомянутые средства подлежат использованию только для обеспечения оказания услуг социального страхования.

Учитывая упомянутое, заявитель просит Конституционный суд признать оспариваемые нормы не соответствующими статье 91 Конституции и не имеющими силу с момента их вступления в силу, а именно, с 1 января 1997 года.

**3. Институтция, издавшая оспариваемый акт, – Саэйма –** указывает, что конституционная жалоба необоснованна и оспариваемые нормы соответствуют Конституции. Для оценки соответствия оспариваемых норм принципу правового равенства, содержащемуся в первом предложении статьи 91 Конституции, прежде всего следует констатировать, какая группа лиц находится в одинаковых или по определенным критериям сравнимых условиях и предусматривают ли оспариваемые нормы различное отношение к данной группе лиц, права которых должны быть равными.

Саэйма существенным обстоятельством признает то, что в пункте 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге говорится о

нескольких пенсиях (пенсия по старости, специальная пенсия и пенсия по выслуге) – как о тех, которые формируются за счет взносов государственного социального страхования и выплачиваются из государственного специального бюджета, как и о тех, которые выплачивают из государственного основного бюджета (по выслуге и специальная пенсии) и которые не создаются в рамках системы социального страхования, но рассчитываются и выплачиваются в размере и порядке, установленных специальными законами.

Оценивая те пенсии, которые формируются за счет взносов государственного социального страхования, следует учитывать два существенных обстоятельства, во-первых, расходы лица в размере взносов государственного социального страхования не облагаются подоходным налогом, во-вторых, в системе государственного социального страхования соблюдается принцип солидарности.

В связи с этим Саэйма приходит к выводу, что ни при уплате взносов государственного социального страхования, ни при выплате пенсий из государственного специального бюджета в виде накопления таких взносов, не имеет места двойное обложение подоходным налогом. Это происходит только один раз – при выплате пенсии, если она превышает 165 латов.

Саэйма выражает также мнение, что пенсионная система не дает права, охраняемого статьей 105 Конституции, каждому индивиду требовать идентифицируемой доли, а позволяет надеяться, что он получит такую материальную поддержку, которая будет зависеть от условий того времени, когда соответствующий индивид будет получать пенсию. Возможность требовать идентифицируемой доли будет существовать у лица в том случае, когда пенсия по старости будет назначена тем лицам, которые начали работать и вносить платежи государственного социального страхования после 1 января 1996 года. Таким образом, следует вывод, что оспариваемые нормы не предусматривают в отношении доходов лица двойного обложения подоходным налогом, поскольку подоходным налогом облагается пенсия,

которая образуется не в результате взносов самого лица, а скорее согласно принципу солидарности.

Необоснованным также является и мнение заявителя о том, что согласно оспариваемым нормам все лица, получающие пенсию, находятся в одинаковых и сравнимых условиях. А именно, в одинаковых и сравнимых условиях находятся только те лица, которые получают пенсию в рамках системы социального страхования.

Оспариваемые нормы предусматривают различное отношение к разным группам лиц, но такое различное отношение не является основанием для ограничения основных прав конкретных лиц. Дело только в соблюдении принципа правового равенства, а не в рассмотрении этого принципа в общей связи с какими-то другими правами (например, правами на собственность или социальное обеспечение).

Сэйма указывает, что необходимость оспариваемых норм коренным образом связана с экономическими соображениями, а именно, одним из главных соображений, при разрешении вопроса об обложении пенсии налогом в зависимости от года назначения пенсии, был небольшой размер пенсии. Размеры назначенных до 1 января 1996 года пенсий были значительно ниже необлагаемого минимума, установленного в отношении пенсий (в то время необлагаемый минимум в месяц составлял 100 латов, а в первом квартале 1997 года средний размер пенсии составлял 40,56 латов), поэтому в Закон о подоходном налоге включен пункт 2 части первой статьи 13.

К тому же, этот пункт фактически имеет только уточняющее значение, поскольку ни одна до 1 января 1996 года назначенная пенсия, которая после указанной даты не была перерасчитана, не превышает необлагаемого минимума, установленного пунктом 3 части первой статьи 13. В свою очередь, если назначенная до 1 января 1996 года пенсия перерасчитана в связи с дополнительно уплаченными взносами государственного социального страхования, на такую пенсию распространяется пункт 3 части первой статьи 13.

Сайма информирует, что в декабре 2006 года только 22 328 из 575 928 пенсионеров, то есть, примерно 4 процента пенсионеров, получали пенсию больше 165 латов.

Сайма указывает также, что вопрос о том, какой из доходов лица облагается налогом, является вопросом государственной налоговой политики, а именно, он относится к эксклюзивной компетенции законодателя. Ни одно лицо не обладает субъективным публичным правом не платить налоги, и в Конституции не имеется ни единой нормы, из которой вытекало бы, что налоговый платеж сам по себе является ограничением основных прав.

В связи с этим Сайма приходит к выводу, что у различного отношения, установленного оспариваемыми нормами, имеется объективное и разумное основание, и просит Конституционный суд признать заявление необоснованным, а оспариваемые нормы – соответствующими первому предложению статьи 91 Конституции.

**4. Правозащитник Латвийской Республики (далее – Правозащитник)** указывает, что оспариваемые нормы регулируют льготы в отношении плательщиков подоходного налога с населения и их следует рассматривать в общей связи с пунктом 10 части третьей статьи 8 Закона о подоходном налоге. Таким образом, можно считать, что заявитель по существу оспаривает пункт 10 части третьей статьи 8 приведенного закона, который включает пенсии в перечень доходов, облагаемых подоходным налогом с населения.

Оценивая соответствие оспариваемых норм первому предложению статьи 91 Конституции, Правозащитник высказывает мнение, что у различного отношения при начислении налогов к пенсиям не имеется объективного и разумного основания. Тем не менее, это не дает ответа на вопрос, соответствует ли обложение пенсий налогом основным правам, закрепленным в Конституции. Чтобы разобраться в этом, конкретное регулирование надлежит оценивать в связи с теми закрепленными в Конституции правами, которые их, возможно, могли бы ограничивать, а

именно, с гарантированным в статье 105 Конституции правом на социальное обеспечение.

На основании практики Европейского суда по правам человека (далее – ЕСПЧ), делается вывод, что установленные оспариваемыми нормами пенсии считаются собственностью. Таким образом, упомянутое право требует защиты собственности. Вопреки указанному в ответном письме Сазыма, не имеет значения то, основывается ли конкретный платеж на ранее произведенных платежах получателя.

Подходный налог с населения как право на ограничение собственности установлено законом. Непосредственной целью налога является формирование государственного бюджета, что признается важным предварительным условием для реализации государственных функций. Таким образом достигаются и легитимные цели ограничения основных прав, упомянутые в статье 116 Конституции – благосостояние общества, права других лиц и безопасность общества. На основании упомянутого, делается вывод, что налоговая ставка в размере 25 процентов, установленная Законом о подоходном налоге, которая к тому же применяется только после отчисления необлагаемого минимума – 165 латов в месяц, не ущемляет права на „ядро” собственности. Такой размер налога считается соразмерным ограничением права на собственность, который допускается, чтобы обеспечить формирование государственного бюджета и достижение упомянутых легитимных целей.

Таким образом, Правозащитник выражает мнение, что оспариваемое регулирование, которое предусматривает обложение пенсий налогом, тем не менее не приводит нарушению права на собственность. Данный налог считается соразмерным ограничением права на собственность, установленным в рамках свободы действий государства, что оправдывается формированием государственного бюджета, чтобы достигнуть легитимных целей – благосостояние общества, обеспечение прав других лиц и гарантирование безопасности общества.

Оценивая соответствие оспариваемых норм статье 109 Конституции, Правозащитник указывает, что социальное обеспечение –



пенсию – гарантирует закон „О государственных пенсиях”, а также другие специальные законы. В свою очередь, Закон о подоходном налоге ограничивает гарантированное социальное обеспечение, снижая ее размер соответственно удержанному налогу. Оценивая такое право на ограничение социального обеспечения, делается вывод, что оно установлено законом и обосновывается необходимостью формировать государственный бюджет для достижения легитимных целей – благосостояние общества, обеспечение прав других лиц и гарантирование безопасности общества.

В отношении соразмерности ограничения Правозащитник указывает, что законодатель определил необлагаемый налогом минимум – 1980 латов или 165 латов в месяц. Подобный необлагаемый минимум значительно снижает вызванное ограничение. Поэтому считается, что при обложении пенсий подоходным налогом с населения законодатель не превысил пределов предоставленной ему свободы действий, обеспечивая эффективную реализацию права на пенсию.

Правозащитник считает также, что размер необлагаемого подоходным налогом с населения минимума подлежит рассмотрению с учетом существующей в государстве инфляции и производимой индексацией пенсий. Во-первых, инфляция оказывает влияние на то, что при неизменности необлагаемого минимума пенсия, которая выплачивается лицу, постепенно теряет покупательную способность. Во-вторых, индексация пенсий влияет на то, что пенсия, которая первоначально не подвергнута обложению налогом, может достичь порога необлагаемого минимума и подвергнуться обложению налогом. В этом случае, вызванный в результате индексации рост размера пенсий не будет отражаться на размере выплаченных пенсий. Данное обстоятельство фактически также снижало бы покупательную способность полученных пенсий и таким образом и размер оказываемого лицу социального обеспечения.

Правозащитник подчеркивает: для соблюдения государством своей обязанности постепенно увеличивать размер оказываемого социального

обеспечения, государству регулярно следует пересматривать необлагаемый подоходным налогом с населения минимум.

На основании указанного, Правозащитник приходит к выводу, что регулирование, в соответствии с которым часть пенсии, которая превышает 165 латов в месяц, облагается подоходным налогом с населения, не противоречит ни праву на собственность, закрепленному в статье 105 Конституции, ни праву на социальное обеспечение, закрепленному в статье 109 Конституции. Поэтому рассмотрение оспариваемого регулирования в общей связи с эвентуально связанными основными правами, тем не менее, не дает ответа на вопрос, каким должно быть отношение законодателя к взаимно сравниваемым группам получателей пенсии. Значит, вопрос о том, должны ли облагаться или нет подоходным налогом с населения пенсии всех получателей пенсий, следовало бы разрешить законодателю, поскольку данный вопрос находится в границах свободы действий законодателя.

Действующая редакция закона предусматривает правовое неравенство взаимно сравниваемых групп, но вопрос о том, каким образом государство уравнивает отношение, относится к компетенции законодателя. Поэтому, Правозащитник предлагает Конституционному суду определить срок, после которого оспариваемые нормы утрачивают силу, если законодатель до этого момента не введет регулирования, соответствующего принципу равенства.

**5. Министерство финансов Латвийской Республики** указывает, что основной функцией любого налога является фискальная функция, которая обеспечивает поступление стабильных доходов в бюджет. При этом, большая часть подоходного налога с населения зачисляется в бюджет самоуправления по месту жительства лица, обеспечивая таким образом финансирование программ социальной помощи социально малообеспеченным жителям, проживающим на территории самоуправления.

Министерство финансов указывает, что существует общий принцип, согласно которому все доходы физического лица облагаются

подходным налогом с населения. Объектом подоходного налога с населения являются все доходы физического лица независимо от источника их получения. Тем не менее, учитывая целесообразные аргументы, государство может освободить от обложения налогом отдельные виды доходов (например, стипендии, наследство, компенсации) или доходы каких-то категорий физических лиц.

Оценивая соответствие норм Закона о подоходном налоге основным правам, установленным в статьях 105 и 109 Конституции, министерство указывает, что целью статьи 109 Конституции является гарантировать прожиточный минимум лица, предусмотрев право каждого на социальное обеспечение в случае старости, но не указывая ни конкретной схемы начисления пенсий, и ни других вопросов, связанных с социальным обеспечением. С учетом экономических возможностей Латвии оспариваемыми нормами подобное социальное обеспечение гарантируется. В связи с этим оспариваемыми нормами не нарушается равная реализация прав, гарантированных статьями 91 и 109 Конституции. В свою очередь, статья 105 Конституции, гарантируя право на собственность и условия, указанные в данной статье, не может ограничивать право государства издавать такие законы, которые оно сочтет необходимыми, чтобы контролировать использование собственности в соответствии с общими интересами или также для обеспечения получения налогов или штрафов.

Министерство финансов признает, что одной из главных причин, почему в Законе о подоходном налоге было установлено различное отношение при обложении пенсий налогом в зависимости от года назначения пенсии, были размеры пенсий. Размеры назначенных до 1996 года пенсий были значительно ниже необлагаемого минимума, установленного в то время в отношении пенсий, и назначенные пенсии не были перерасчитаны.

Означенные пенсии перерасчитали с 1 ноября 1993 года, и их размер установили в зависимости от страхового стажа лица и наработанной в народном хозяйстве средней заработной платы за

определенный период времени. Министерство считает, что необлагаемый минимум, установленный в статье 13 Закона о подоходном налоге, различен в зависимости от года назначения (перерасчета) пенсий., что по существу не считается нарушением принципа равенства, поскольку пенсии, которые назначены до 1996 года и в отношении которых после указанной даты перерасчет не производился или которые остались без доплаты за страховой стаж, накопленный до 31 декабря 1995 года (т.е., пенсии, которые вообще не облагаются налогом), в основе своей по размеру не достигают необлагаемого налогом минимума.

Таким образом, Министерство финансов выражает мнение, что пенсионеры – как те, которым пенсия назначена до 1 января 1996 года, как и те, которым пенсия назначена или перерассчитана после указанной даты, – фактически находятся в одинаковой ситуации. Учитывая как размеры пенсий таких пенсионеров, как и то, что такие пенсионеры преимущественно старые люди в годах, в т.ч. инвалиды, соблюдается и принцип соразмерности.

**6. Министерство благосостояния Латвийской Республики** информирует, что одним из аргументов, почему с 1 января 1997 года в Закон о подоходном налоге была включена правовая норма, которая предусматривает, что к доходам физического лица, с которых надлежит уплачивать подоходный налог, причисляются и пенсии, были изменения в порядке расчета государственных пенсий. А именно, первоначальный пенсионный капитал по старости (т.е., пенсионный капитал за период до 1996 года, когда был введен персонифицированный учет страховых взносов) в 1996 году был рассчитан, исходя из средней зарплаты страховых взносов в государстве в 1995 году. В свою очередь, начиная с 1997 года, для его расчета за основу принята средняя зарплата страховых взносов лица за период с 1996 года до 31 декабря 1999 года (в зависимости от года, в котором пенсия запрашивается). В связи с этим, были предусмотрены изменения и в размерах назначаемых пенсий.

Министерство благосостояния указывает также, что пенсии не являются объектом обязательных платежей государственного

социального страхования, поскольку с пенсией не должны производиться обязательные платежи государственного социального страхования. Приведенное мнение обосновывается статьей 14 закона “О государственном социальном страховании”, которая определяет, что пенсия не включается в перечень объектов обязательных платежей государственного социального страхования.

**7. Институт экономики Латвийской Академии наук** не усматривает экономического обоснования в том, почему оспариваемые нормы разделяют пенсионеров на две группы в зависимости от времени назначения пенсии. В свою очередь, правильным признается аргумент заявителя о том, что такое деление не соответствует принципу равенства, закрепленному в статье 91 Конституции.

Также указывается, что в распоряжении Института экономики Латвийской Академии наук не имеется информации о возможном снижении бюджета в том случае, если бы отменили регулирование, предусматривающее, что с пенсии удерживается подоходный налог с населения. Если данная сумма является незначительной, одним из решений было бы распространить данный налог на все пенсии независимо от времени их назначения и соответственно увеличить необлагаемый пенсионный минимум.

**8. Директор Института бухгалтерии Факультета экономики и менеджмента Латвийского Университета, Dr. oec., профессор Инта Бруна** информирует, что обложение пенсий подоходным налогом с населения независимо от величины пенсии является двойным обложением доходов одного и того же рода. С этической точки зрения обложение пенсий подоходным налогом с населения также не свидетельствует о заботе общества по улучшению условий жизни жителей почтенного возраста.

Одновременно, И.Бруна подчеркивает: пункт 24 части первой статьи 9 Закона о подоходном налоге определяет, что налогом не облагается доход с платежей на вклады, произведенные в частные

пенсионные фонды. В данном случае очевидна несбалансированность требований закона.

**9. Профессор Института финансов Латвийского Университета, Dr. oes., Луция Кавале** указывает, что согласно Закону о подоходном налоге обязательные платежи социального страхования, преобразуясь в форму пенсии, подвергаются обложению налогом. Это означает неравное отношение к видам доходов населения – заработной плате и пенсии, что не является справедливым.

Л.Кавале также подчеркивает, что примерно только 4 процента пенсионеров получают пенсию больше 1980 латов в год, поэтому влияние тех доходов на бюджет, которые государство получает, облагая пенсии подоходным налогом с населения, является малозначительным.

#### **Часть выводов**

**10.** Дело заведено о соответствии слов и чисел “до 1 января 1996 года” пункта 2 части первой статьи 13 “Льготы для плательщиков” и пункта 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге статье 91 Конституции. Пункт 2 части первой статьи 13 закона предусматривает льготы для тех групп пенсионеров, которым пенсия назначена согласно закону от 29 ноября 1990 года “О государственных пенсиях” (далее – Пенсионный закон 1990 года). В свою очередь, установленная в пункте 3 части первой статьи 13 льгота распространяется как на пенсионеров, которым пенсия назначена согласно закону от 2 ноября 1995 года “О государственных пенсиях” (далее – Пенсионный закон 1995 года), так и на те группы пенсионеров, которым пенсия назначена на основании специальных законов (пенсия по выслуге или специальная государственная пенсия).

Из конституционной жалобы следует, что пенсия по старости назначена заявителю в 2003 году согласно Пенсионному закону 1995 года. В свою очередь, в оспариваемом пункте 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге указаны несколько пенсий – по старости, по

выслуге и специальная государственная пенсия. Таким образом, следует вывод, заявитель оспаривает не весь пункт 3 части первой статьи 13, а только слова *”в отношении лиц, которым пенсия назначена или перерасчитана после 1 января 1996 года или установлена доплата к пенсии за страховой стаж, накопленный до 31 декабря 1995 года, в соответствии с законом “О государственных пенсиях” [...] необлагаемый минимум для таких пенсий (в совокупности с доплатой за накопленный страховой стаж) составляет 1980 латов в год”*. А именно, льготы, которые в данной норме установлены для той группы пенсионеров, которым пенсия назначена согласно другим нормативным актам, не ущемляет права заявителя.

**В связи с этим законные интересы заявителя затрагивает только то регулирование пункта 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге, которые касаются той группы пенсионеров, которым назначена пенсия по старости.**

**11.** Заявитель указывает, что оспариваемые нормы предусматривают различное отношение к тем лицам, которым пенсия назначена после указанной даты. Различное отношение выражается таким образом, что в отношении первой группы необлагаемый налогом минимум установлен в размере пенсии, а в отношении второй группы – 1980 латов в год или 165 латов в месяц.

Статья 91 Конституции определяет:

*“Все люди в Латвии равны перед лицом закона и судом. Права человека реализуются без какой-либо дискриминации.”*

Из конституционной жалобы следует, что оценке подлежит соответствие оспариваемых норм только первому предложению статьи 91 Конституции, гарантирующей равенство всех лиц. Поэтому, в рамках настоящего дела оспариваемое регулирование будет анализироваться в контексте принципа равенства, а не запрета на дискриминацию.

Конституционный суд многократно указывал, что принцип равенства запрещает государственным институциям издавать такие

нормы, которые без разумного основания допускают различное отношение к лицам, находящимся в одинаковых условиях (см., например, пункт 3 части выводов решения Конституционного суда от 5 декабря 2001 года по делу № 2001-07-0103).

Принцип равенства должен гарантировать существование единого правопорядка. А именно, его назначением является обеспечить, чтобы осуществилось такое требование правового государства как всеохватывающее влияние закона на всех лиц и чтобы закон применялся без каких-либо привилегий, что гарантирует полное воздействие закона, объективность и беспристрастность его применения, а также то, что никому не позволено уйти от соблюдения предписаний закона (см. пункт 9.1. решения Конституционного суда от 14 сентября 2005 года по делу № 2005-02-0106). Тем не менее, единство такого правопорядка не означает нивелирования, поскольку “равенство допускает дифференцированный подход, если таковой в демократическом обществе является оправданным” (пункт 4 части выводов решения Конституционного суда от 26 июня 2001 года по делу № 2001-02-0106).

В связи с этим принцип равенства допускает и даже требует различного отношения к лицам, которые находятся в различных условиях, а также допускает различное отношение к лицам, которые находятся в одинаковых условиях, если для этого имеется объективное и разумное основание (см. пункт 1 решения Конституционного суда от 3 апреля 2001 года по делу № 2000-07-0409).

У различного отношения не имеется объективного и разумного основания, если отсутствует легитимная цель или отсутствуют пропорциональные (соразмерные) отношения между избранными средствами и выдвинутыми целями (см. пункт 3 решения Конституционного суда от 23 декабря 2002 года по делу № 2002-15-01).

Таким образом, при оценке соответствия оспариваемых норм статье 91 Конституции, необходимо выяснить:



1) находятся ли лица (группа лиц) в одинаковых и сравнимых условиях;

2) предусматривают ли оспариваемые нормы различное отношение;

3) имеется ли у различного отношения объективное и разумное основание, а именно, наличествует ли легитимная цель и соблюден ли принцип соразмерности.

**12.** Для выяснения, какие лица (группа лиц) находятся в одинаковых и сравнимых условиях по определенным критериям в сравнимых условиях, необходимо найти признаки, объединяющие таких лиц (группу лиц).

Субъектами оспариваемых норм являются лица, которые получают пенсию по старости или гарантированный государством платеж социального обеспечения из социального бюджета. Таким образом, можно констатировать, что в одинаковых и сравнимых условиях находятся как те лица, которым пенсия назначена согласно Пенсионному закону 1990 года, так и те лица, которым пенсия назначена согласно Пенсионному закону 1995 года. Пенсии обеих групп признаются пенсиями по старости, они назначаются в похожем порядке и выплачиваются из государственного социального бюджета.

**В связи с этим лица, которые получают пенсию в соответствии с Пенсионным законом 1990 года и Пенсионным законом 1995 года, находятся в одинаковых и сравнимых условиях.**

**13.** Для выяснения, предусматривают ли оспариваемые нормы различное отношение, необходимо оценить последствия, которые возникают в результате применения оспариваемых норм.

Из оспариваемых норм вытекает, что пенсии по старости, назначенные до 1 января 1996 года, полностью освобождаются от обложения подоходным налогом с населения. В свою очередь, пенсии по старости, назначенные после указанной даты, облагаются подоходным

налогом с населения, если они превышают 1980 латов или 165 латов в месяц. В связи с этим различное отношение выражается в условии, что от даты назначения пенсии зависит то, облагаются ли пенсии или совсем наоборот – не облагаются подоходным налогом с населения.

Такое различное отношение устанавливают и пункты 110 и 112 правил № 793 Кабинета министров от 29 сентября 2006 года “О порядке применения закона “О подоходном налоге с населения”” (далее – Правила № 793), конкретизирующие применение налоговых льгот в отношении пенсий.

**В связи с этим оспариваемые нормы предусматривают различное отношение.**

14. Заявитель высказывает мнение, что у различного отношения не имеется разумного основания. Если подоходным налогом с населения не облагаются пенсии по старости, которые назначены до 1 января 1996 года, основываясь на принципе перераспределения, то тем более нельзя облагать налогом пенсии, которые прямо зависят от своевременно уплаченного налога. Таким образом, по мнению заявителя, налогом облагается уже уплаченный в свое время социальный налог.

В период, когда пенсии по старости назначались лицам, трудовой стаж которых также сложился до 1996 года, на них система социального страхования еще полностью не распространялась (статья 12 Пенсионного закона 1995 года и пункт 13 правил перехода). Таким образом, при расчете пенсий учитывается не только пенсионный капитал, который зарегистрирован до 1 января 1996 года и соответствует платежам, произведенным лицом (произведенным за него), но и первоначальный капитал. Последний, в свою очередь, определяется за период работы до 31 декабря 1995 года, учитывая среднюю зарплату страховых взносов за другой, поздний период времени – с 1 января 1996 года до 31 декабря 1999 (в зависимости от года выхода на пенсию). В связи с этим очевидно, что рассчитанная пенсия в целом неадекватна индивидуальным вкладам лица за весь период работы (см. пункт 1 части выводов решения Конституционного суда от 19 марта 2002 года по делу № 2001–12–01).

Таким образом, величина пенсии лица зависит не от того, насколько большие налоги лицо уплачивало в соответствии с законом Верховного совета от 14 декабря 1990 года “О социальном налоге”, а от средней зарплаты страховых взносов за период с 1 января 1996 года до 31 декабря 1999 года. То, что с 1 января 1996 года до 31 декабря 1999 года лицо имело обязанность уплачивать социальный налог, не может служить основанием для того, чтобы признать оспариваемые нормы не соответствующими Конституции. При такой ситуации не возникает непосредственной причинной связи между произведенными лицом платежами социального налога за тот период и назначенной в 2003 году пенсией по старости.

Следует также учитывать, что согласно пункту 1 части первой статьи 10 Закона о подоходном налоге до налогообложения дохода с годового облагаемого объема доходов отчисляется уплаченная сумма социального налога и платежи государственного социального страхования. В аннотации к статье 10 законопроекта “Об изменениях в законе „О подоходном налоге с населения”” было указано: „То, что до расчета подоходного налога с выплачиваемой лицу заработной платы отчисляется сумма социального налога, означает то, что социальный налог уплачивается с дохода, который не облагается налогом. Говоря другими словами – платежи в государственный пенсионный фонд не облагаются налогом. Данный принцип действует с 1 января 1994 года и остается неизменным, начиная с возникновения Латвийской налоговой системы” (см. материалы дела, том 2, стр. 6 – 9 и 12).

**15.** Саэйма в ответном письме различное отношение к двум группам пенсионеров обосновывает следующими аргументами:

1) с 1 января 1996 года в силу вступил Пенсионный закон 1995 года, предусматривая другой порядок расчета пенсий, который основывается на пенсионной страховой системе, образованной на основе принципа солидарности и действующий как между поколениями, так и в рамках одного поколения (в том числе и между получателями услуг);

2) пенсии, которые назначены до 1 января 1996 года в соответствии с Пенсионным законом 1990 года, были значительно ниже необлагаемого минимума – 1200 латов в год или 100 латов в месяц;

3) пенсии, которые назначены до 1 января 1996 года, не были перерасчитаны.

Оценивая то, обоснованно ли в оспариваемые нормы включена разделительная черта “1 января 1996 года”, необходимо рассмотреть исторические причины возникновения оспариваемых норм.

В период с 1994 по 1996 годы по вопросу об обложении пенсий подоходным налогом с населения шла политическая дискуссия. В результате был достигнут компромисс, предусматривающий, что пенсии подлежат включению в перечень объектов, облагаемых подоходным налогом с населения, с условием, что те пенсии, которые назначены до 1 января 1996 года, налогом не облагаются (*см. материалы дела, том 1, стр. 41,42, 166 и том 2, стр. 49*).

Согласно достигнутому соглашению Министерство финансов 27 сентября 1996 года разработало законопроект „Об изменениях в законе „О подоходном налоге с населения””, в который был включен принцип, в соответствии с которым пенсии были признаны объектом подоходного налога с населения. В аннотации к законопроекту указано: “совокупное прогнозируемое увеличение доходов зависит от того, какой подход акцептируется для обложения получателей пенсий налогом. Данный вопрос состоит из двух частей, рассматривая отдельно группу пенсионеров, которым пенсия назначена до 1 января 1996 года, и группу пенсионеров, вышедших на пенсию после 1 января 1996 года” (*материалы дела, том 2, стр. 51*).

Указанные изменения были акцептованы Сазймом, определив в пункте 3 части первой статьи 13 закона, что необлагаемый минимум в отношении пенсий, назначенных после 1 января 1996 года, составляет 1200 латов в год (*см. материалы дела, том 1, стр. 100*).

Из означенных документов можно сделать вывод, что разделительная черта между двумя группами пенсионеров – 1 января 1996 года – не является случайным, поскольку решение о реализации такого подхода в Законе о подоходном налоге возникло в результате длительной политической дискуссии.

Тем не менее, тот факт, что такое разделение возникло в результате длительной политической дискуссии, само по себе ни оправдывает, и ни исключает аргументов заявителя о несоответствии оспариваемых норм статье 91 Конституции. Для констатации того, не нарушают ли оспариваемые нормы установленное Конституцией, надлежит выяснить, подведено ли под данную выведенную дату “1 января 1996 года” объективное и разумное основание.

Сазйма указывает, что эта дата связана с вступлением в силу Пенсионного закона 1995 года, поскольку прогнозировалось, что пенсии вырастут. Пенсии, назначенные до указанной даты, были небольшими, и они не были перерассчитаны.

Дата “1 января 1996 года”, разделяющая получателей пенсии по старости на две группы, обоснована тем, что с этой даты в силу вступил Пенсионный закон 1995 года, предусматривавший принципиально новый порядок начисления пенсий. Одновременно, в Законе о подоходном налоге был разработан механизм гарантий, призванный защитить тех пенсионеров, которым пенсия назначена до 1 января 1996 года и не перерассчитана, а именно, такие пенсии не облагались налогом.

Из материалов дела следует, что в 1996 году у 56 пенсионеров пенсия была больше 100 латов, а средний размер пенсий составлял 40,56 латов (*см. материалы дела, том 2, стр. 25 и 155*). Учитывая небольшой размер таких пенсий, важно не облагать их налогом, даже если и в результате индексации пенсий у какого-то лица пенсия превысит необлагаемый минимум, установленный в пункте 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге.

Если пенсионер, которому пенсия назначена до 1 января 1996 года, использовал право на перерасчет пенсии, тогда на него распространяются условия пункта 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге. В связи с этим пенсия, превышающая 165 латов в месяц, облагается подоходным налогом с населения.

Таким образом, подход законодателя, в соответствии с которым пенсионеры разделены на две группы в зависимости от срока назначения пенсии, опирается на объективное основание и соразмерен с целью, предусматривающей льготы в отношении тех пенсионеров, которые вышли на пенсию до 1 января 1996 года.

**Дата “1 января 1996 года”, включенная в оспариваемые нормы, установлена при наличии разумного основания – введение новой пенсионной системы.**

16. Принятие любого закона является результатом политического компромисса, поэтому Конституционному суду следует воздержаться от оценки политических вопросов, поскольку здесь примарным является компетенция демократически легитимного законодателя (*см. пункт 9 решения Конституционного суда от 11 ноября 2005 года по делу № 2005-08-01*).

Конституционному суду надлежит проверить, не допустил ли необоснованно законодатель при определении дифференцированного подхода к обложению пенсий подоходным налогом ущемления основных прав заявителя. К тому же, суд указывал, что „в период времени, когда пенсию запрашивали лица, которые также были трудоустроены до 1 января 1996 года, на них система пенсионного страхования полностью не распространялась” (*пункт 9.2. решения Конституционного суда от 11 ноября 2005 года по делу № 2005-08-01*).

Необоснованным является аргумент заявителя о том, что ему пенсия по старости назначена именно в зависимости от произведенных взносов социального страхования. Пенсионерам, трудовая жизнь которых началась до 1 января 1996 года, пенсия рассчитывается не только на

основании статьи 12 Пенсионного закона 1995 года, но и с соблюдением пункта 13 правил перехода этого же закона. В связи с этим очевидно, что рассчитанная пенсия в целом неадекватна индивидуальному вкладу лица за весь период трудоустроенности (*см. пункт 1 части выводов решения Конституционного суда от 19 марта 2002 года по делу № 2001–12–01*).

Конституционный суд приходит к выводу, что законодатель обоснованно разделил получателей пенсии по старости на две группы, используя в качестве разделительной черты дату вступления в силу Пенсионного закона 1995 года, и подошел к каждой из указанных групп с отдельным подходом, что не противоречит принципу равенства, установленному в первом предложении статьи 91 Конституции.

**Таким образом, слова и числа “до 1 января 1996 года” пункта 2 и пункт 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге соответствуют статье 91 Конституции.**

17. И хотя Конституционный суд признал оспариваемые нормы соответствующими статье 91 Конституции, следует учитывать, что права, закрепленные в указанной норме, являются „сравнительными”, а именно, они могут требовать различного отношения, но сами по себе не могут раскрыть, каким должно быть, а именно, благоприятным или неблагоприятным, такое отношение (*см. пункт 15.1. решения Конституционного суда от 8 ноября 2006 года по делу № 2006-04-01*).

Например в том случае, если делается вывод, что применение налогового удержания нарушает принцип равенства, стало бы известно лишь то, что подоходный налог с населения или был установлен в отношении всех пенсионеров независимо от даты назначения пенсии, или ни для кого не был установлен. Для избрания одного из таких решений следует взвесить иные аргументы, лежащие вне границ понятия равенства.

18. Следует также учитывать, что дело заведено о соответствии статье 91 Конституции слов и чисел “до 1 января 1996 года” пункта 2 и пункта 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге. В свою

очередь, Сазыма в ответном письме дал оценку тому, обоснованно ли включены пенсии в перечень доходов, облагаемых подоходным налогом с населения. Сазыма подчеркивает, что “заявитель желает переформулировать правовые нормы о льготах на применение подоходного налога таким образом, чтобы фактически было исключено применение пункта 10 части третьей статьи 8 Закона о подоходном налоге” (*материалы дела, том 2, стр. 155*).

Правозащитник в своем заключении также указал, что заявитель, оспаривая содержащееся в оспариваемых нормах неравное отношение, фактически желает добиться того, чтобы у всех получателей пенсии необлагаемый подоходным налогом с населения минимум соответствовал бы размеру всей пенсии. Таким образом, можно считать, что заявитель по существу оспаривает пункт 10 части третьей статьи 8 Закона о подоходном налоге, согласно которой пенсии включены в перечень доходов, облагаемых подоходным налогом с населения.

Пункт 10 части третьей статьи 8 Закона о подоходном налоге определяет, что к прочим доходам физического лица, в отношении которых надлежит уплачивать подоходный налог с населения, причисляются пенсии независимо от источника выплаты. В данной норме содержится общий принцип, предусматривающий включить все пенсии (например, по старости, выслуге или специальные пенсии) в перечень доходов, облагаемых подоходным налогом с населения. Из конституционной жалобы заявителя по существу вытекает то, что оспаривается регулирование, которое определяет, что подоходным налогом с населения облагается пенсия по старости.

Пункт 10 части третьей статьи 8 Закона о подоходном налоге в равной мере распространяется как на пенсию по старости, которая назначена заявителю в соответствии с Пенсионным законом 1995 года, так и на специальные пенсии или пенсии по выслуге. Учитывая, что заявителю назначена пенсия по старости, его законные интересы затрагиваются применением данной нормы к пенсиям по старости.



В свою очередь, в статье 13 Закона о подоходном налоге установлены льготы в отношении плательщиков подоходного налога с населения. Если отсутствовало бы установленное оспариваемыми нормами правовое регулирование, которое *expressis verbis* оспаривается в конституционной жалобе, то пенсии по старости заявителя и других лиц, а также специальные пенсии и пенсии по выслуге, в отношении которых необлагаемый минимум не был бы установлен, облагались бы подоходным налогом с населения, а именно, пенсии в полном объеме стали бы облагаемым доходом.

В связи с этим Конституционному суду, в том числе на основании Конституционного принципа равенства, надлежит выяснить и то, соответствует ли Конституции регулирование пункта 10 части третьей статьи 8 Закона о подоходном налоге, согласно которому пенсии по старости включены в перечень доходов, облагаемых подоходным налогом с населения (в дальнейшем также – оспариваемое регулирование).

**19.** Конституционный суд, оценивая конституционность отдельных норм Закона о подоходном налоге, среди прочего пришел к выводу, что обязанность по уплате налога всегда означает ограничение прав собственности, а также может быть связана с другими, установленными законом, ограничениями, которые должны быть соразмерными с легитимной целью – защита ценностей конституционного значения (*см. пункт 19.1. решения Конституционного суда от 11 апреля 2007 года по делу № 2006-28-01*).

И хотя Конституционный суд *expressis verbis* признал, что обязанность по уплате налога всегда означает ограничение прав собственности, тем не менее, следует констатировать, что суд в своей предыдущей практике не указал ясно на то, что право на пенсию по старости как таковое охраняется статьей 105 Конституции.

Поэтому, Конституционному суду прежде надлежит выяснить, входит ли право на выплату пенсии в содержание понятия “собственность”, включенного в первое предложение статьи 105 Конституции.

20. В ответном письме Сазэйма указывается, что существующая после 1 января 1996 года система “не дает права, охраняемого статьей 105 Конституции, каждому индивиду требовать идентифицируемой доли, а позволяет надеяться, что он получит такую материальную поддержку, которая будет зависеть от условий того времени, на который выпадает получение пенсии. Возможность требовать идентифицируемой доли будет существовать у лица в том случае, когда пенсия по старости будет назначена тем лицам, которые начали работать и вносить платежи государственного социального страхования после 1 января 1996 года.”

Такой вывод Сазэйма признается необоснованным, поскольку основывается на пунктах 1 и 2 части выводов решения Конституционного суда от 26 июня 2001 года по делу № 2001-02-0106, в которых был дан анализ пенсионной системы, существовавшей в Латвии до 1 января 1996 года.

Следует учитывать, что означенная пенсионная система основывается на принципе солидарности, устанавливающей ответственность всего общества и не образует прямой связи между взносами и размером пенсии. Пенсии такой системы обосновывались так называемым принципом коллективного обеспечения, и эти пенсии не могли назначаться с учетом оценки индивидуального вклада. К тому же, такая система не мотивировала работающих производить социальные платежи, служащие источником выплаты пенсий (см.: *Pensijas augs līdz ar algu. Latvijas Vēstnesis, Nr. 12, 23 января 2004 года*).

В свою очередь, система, образованная в Латвии в соответствии с Пенсионным законом 1995 года, устанавливает связь между взносами и размером пенсии. Данная система позволяет не надеяться, что лицо получит материальную поддержку, зависящую от условий во время получения пенсии, а скорее создает право полагаться на то, что размер пенсии определится за счет произведенных взносов в соответствии со схемой рассчитывания, регулируемой нормативными актами. Данная система ориентирует людей на активную деятельность и заботу о регулярных платежах на свой счет пенсионного капитала.

Конституционный суд уже признавал: для определения, ущемляет ли оспариваемое регулирование право на собственность, надлежит оценить характеристику системы назначения пенсий. А именно, образованная в соответствии с Пенсионным законом 1995 года пенсионная система является формирующей “собственность”. Она основывается на принципе, что участник произвел платежи в определенные фонды, в которых в отношении такого лица набирается определенная доля. При этом, ее размер в любой момент можно констатировать (см. пункт 2 решения Конституционного суда от 26 июня 2001 года по делу № 2001-02-0106).

Можно согласиться с мнением Правозащитника, что регулирование, в соответствии с которым пенсии включены в перечень доходов, облагаемых подоходным налогом с населения, следует рассматривать в связи с закрепленными в Конституции правами, которые тем самым могли бы быть ограничены, т.е. гарантированными статьей 105 Конституции правами на собственность. В связи с этим неважно, основывается ли конкретный платеж на взносах, ранее произведенных получателем.

Такой вывод подтверждается и практикой ЕСПЧ, которая используется в раскрытии содержания основных прав Конституции, и в которой признается:

“В современном демократическом государстве многие индивиды всю свою жизнь или на протяжении части жизни полностью зависят от социального обеспечения и социального ухода. Правовые системы многих государств определяют, что в отношении подобных лиц необходимо гарантировать определенного уровня безопасность, а также предусматривают выплачивать таким лицам пособия согласно закону. В случае, если в отношении индивида в национальной системе права предусмотрено оцениваемое право на социальный уход, важность таких интересов следует отражать, применяя статью 1 Первого протокола” (*Stec and Others v. the United Kingdom [GC], nos. 65731/01 and 65900/01, 12 April 2006, § 51*). В свою очередь, в пункте 53 данного решения ЕСПЧ

указывает, что при принятии решения о применимости статьи 1 Первого протокола не имеется оснований в дальнейшем оправдывать разделение платежей социального обеспечения по источнику их финансирования.

И хотя в Европейской конвенции О правах человека и защите основных свобод не содержится аналогичная статье 109 Конституции норма, эти обязательные для Латвии международные нормы по правам человека и практика их применения на уровне конституционных прав служат в качестве интерпретирующего средства, чтобы определить содержание и объем основных прав и принципов правового государства постольку, поскольку это не ведет к занижению или ограничению основных прав, содержащихся в Конституции (*см. пункт 5 части выводов решения Конституционного суда от 13 мая 2005 года по делу № 2004-18-0106*).

Конституционные суды и других государств пришли к похожим выводам, признав, что право на пенсию образует содержание прав собственности, содержащихся в конституциях соответствующих государств. Так, например, Федеральный конституционный суд Германии в решении от 28 апреля 1999 года указал, что характеризующие собственность признаки в понимании статьи 14 Основного закона присущи и позициям, установленным законом и вытекающим из системы пенсионного страхования (*BVerfGE 100, 1 [32]*).

Аналогично и Конституционный суд Литвы, при оценке права на конституционную защиту пенсии, установил:

“Правила статьи 52 Конституции Литвы, предусматривающие, что государству надлежит гарантировать право на получение пенсии по старости, сконструированы с учетом и других норм Конституции, конституционных принципов правового государства, права на свободный выбор занятий, а также правила статьи 23 Конституции, предусматривающей защиту и неприкосновенность прав собственности. [...] Лицо, которое в соответствии с условиями закона может получать пенсию по старости и которому такая пенсия назначена, имеет право на ее выплату деньгами в соответствующем размере, а именно, имеет право на

собственность. Согласно статье 23 Конституции данное право подлежит защите и гарантированию” (*Chapter 2, Clause 2, Subclause 2 of the concluding part in the Judgment of Lithuanian Constitutional Court of 25 November 2002 in Case No. 41/2000, <http://www.lrkt.lt/dokumentai/2002/r021125.htm>*).

**Таким образом, право на выплату пенсии независимо от даты назначения пенсии или источника финансирования входит в содержание понятия “собственность”, включенного в первое предложение статьи 105 Конституции.**

**21.** Перед оценкой того, соответствует ли статье 105 Конституции регулирование Закона о подоходном налоге, в соответствии с которым пенсия по старости включена в перечень доходов, облагаемых подоходным налогом с населения, необходимо принять во внимание, что разрешаемый по настоящему делу спор об обоснованности ограничения права все-таки косвенно затрагивает и сферу социальных прав. В связи с этим Конституционный суд признает, что в данном случае права и законные интересы заявителя не могут быть защищены в той же мере, в какой это могло бы быть в случае, если права собственности ограничивались бы в их “классическом” понимании (*см., например, решение Конституционного суда от 20 мая 2002 года по делу № 2002-01-03 или решение Конституционного суда от 16 декабря 2005 года по делу № 2005-12-0103*).

Тем не менее, у индивида может возникнуть необходимость правовым путем защищать предоставленную ему социальную выгоду. В таких ситуациях, учитывая конкретные обстоятельства дела, индивиду должно быть предоставлено право ссылаться на статью 105 Конституции, могущей обеспечить праву индивида высшую степень защиты.

**22.** Для оценки конституционности ограничения, следует выяснить, установлено ли ограничение законом, установлено ли оно для защиты легитимной цели и соответствует ли оно принципу соразмерности. При этом, оспариваемое регулирование надлежит оценивать не в качестве ограничения права на собственность конкретного лица, а скорее как

ограничение, которое установлено в сфере налоговых правоотношений для того, чтобы обеспечить формирование государственного и муниципального бюджетов.

Оспариваемое регулирование включено в Закон о подоходном налоге принятым Сазймом 19 декабря 1996 года законом “Об изменениях в законе “О подоходном налоге с населения””, которое с 3 января 1997 года опубликовано в газете “Latvijas Vēstnesis” и имеет силу.

**Таким образом, оспариваемое регулирование установлено законом.**

**23.** В основе любого ограничения основных прав должны лежать обстоятельства и аргументы, для чего это необходимо, а именно, ограничение устанавливается в пользу важных интересов – легитимной цели (см. пункт 9 решения Конституционного суда от 22 декабря 2005 года по делу № 2005-19-01).

При установлении ограничения в отношении основных прав человека, обязанность указать и обосновать легитимную цель такого ограничения в процессе Конституционного суда лежит, прежде всего, на институции, издавшей оспариваемый акт, в конкретном случае – на Сазйме. И хотя в ответном письме Сазйма не указывается, в чем заключается легитимная цель Закона о подоходном налоге, в соответствии с которой пенсии включены в список доходов, облагаемых подоходным налогом с населения, обязанностью Конституционного суда *ex officio* является дать объективную оценку всем обстоятельствам дела и разобраться в наличии такой цели или – наоборот – ее отсутствии.

Основной функцией подоходного налога с населения как прямого налога является фискальная функция, обеспечивающая поступления в бюджеты государства и самоуправлений. С помощью таких поступлений имеется возможность финансировать приоритетные социальные и экономические проекты, а также снижать неравенство в доходах и уровне благосостояния людей. Таким образом, государственная налоговая политика используется и для достижения социально-политических целей.

Следует учесть также и то, что большая часть подоходного налога с населения засчитывается в бюджет того самоуправления, на территории которого находится место жительства соответствующего налогоплательщика. В такой форме обеспечивается большая часть поступлений в бюджет местного самоуправления, которые, среди прочего, направляются и на осуществление социальных программ самоуправления (статья 15 закона “О самоуправлениях”).

Из указанного вытекает, что сбор подоходного налога с населения установлен в интересах благосостояния общества.

**Таким образом, у оспариваемого регулирования имеется легитимная цель.**

24. При констатации легитимной цели необходимо оценить соответствие ограничения принципу соразмерности. Для выяснения того, является ли соответствующее ограничение соразмерным, Конституционный суд в своей практике давал оценку: во-первых, приемлемы ли использованные средства для достижения легитимной цели; во-вторых, возможно ли достижение цели иными, менее ограничительными для прав и законных интересов индивида средствами; в-третьих, больше ли выгода, приобретаемая обществом, ущерба, причиненного индивиду. Если, при оценке правовой нормы, признается, что она не соответствует хотя бы одному из данных критериев, то она не соответствует и принципу соразмерности и потому является противоправной (см., например, пункт 3.1. части выводов решения Конституционного суда от 19 марта 2002 года по делу № 2001–12–01 и пункт 3 части выводов решения от 27 июня 2004 года по делу № 2003–04–01).

Тем не менее, следует учесть, что в сфере налоговых прав, равно как и в сфере социальных прав, было бы неразумно ставить перед законодателем такие же условия, как, например, в сфере защиты и обеспечения гражданских и политических прав, несмотря на то, что в сфере налоговых прав доминирует политический вектор, а именно,

решения обычно принимаются, руководствуясь не столько юридическими, сколько политическими соображениями.

Специфика соответствующей правовой сферы определяет и границы конституционного контроля – с точки зрения ограничения основных прав Конституционный суд может оценивать, не является ли налоговый платеж несоразмерной нагрузкой на адресата и соответствует ли налоговое нормативное регулирование общим правовым принципам.

В конституционной жалобе заявитель, оспаривая регулирование Закона о подоходном налоге, которое признает пенсии по старости объектом подоходного налога с населения, указал, что пенсия по старости как таковая не может облагаться подоходным налогом с населения. Подобные действия законодателя противоречат Конституции. Таким же образом аргументируется, что указанное регулирование Закона о подоходном налоге, предусматривая двойное обложение пенсий по старости налогом и страховым сбором, действует вопреки регулированию закона “О государственном социальном страховании”.

Таким образом, Конституционному суду по данному делу, учитывая среди прочего и имеющиеся социальные аспекты, надлежит выяснить:

1) можно ли признать пенсию по старости как источник доходов объектом подоходного налога с населения;

2) предусматривает ли регулирование, признающее пенсии по старости доходами, с которых удерживается подоходный налог с населения, двойное обложение налогом пенсий по старости;

3) обоснован ли аргумент заявителя о том, что сборы социального страхования заявителя и других лиц, вопреки регулированию закона “О государственном социальном страховании”, используются в иной форме – для платежей подоходного налога с населения.

**24.1.** Основной функцией пенсии как вида социального страхования является обеспечить (заменить) доходы лица в том случае,



когда наступает предусмотренный социальный риск – конкретный, установленный законом возраст. Страхование пенсий от других видов социального страхования отличается присущим им особым социальным риском, поскольку только в подобной форме страхования презумируется время наступления неблагоприятного события, а именно, утрата нетрудоспособности, к тому же страхуемый социальный риск (утрата нетрудоспособности вследствие возраста) является длительным – вся оставшаяся жизнь пенсионера после назначения пенсии и в течение всего означенного периода времени основным доходом лица является пенсия.

То, что пенсии являются доходами лица, признал и Конституционный суд, указав, что их целью является гарантировать лицу источник дохода, когда лицо не в состоянии больше вступить в трудовые правоотношения и самостоятельно себя обеспечивать (см. пункт 7 решения Конституционного суда от 4 декабря 2003 года по делу № 2003–14–01).

Оценивая принципы формирования пенсии по старости, следует согласиться с мнением Сазыма, что у законодателя имеется право включать пенсии в перечень налогооблагаемых объектов. Такое отношение основывается на принципе, что платежи государственного социального страхования освобождены от уплаты подоходного налога с населения.

Такой подход к включению пенсий в перечень налогооблагаемых объектов разъяснен и в аннотации к законопроекту “Об изменениях в законе “О подоходном налоге с населения””, а именно, “если взносы в пенсионные фонды освобождены от обложения налогом, то налогом подлежат обложению выплаты, то есть, сами пенсии” (аннотация к законопроекту “Об изменениях в законе “О подоходном налоге с населения””, материалы дела, том 1, стр. 163).

Конституционный суд учитывает также, что и в других государствах Европы в сфере социальных прав действует принцип, что пенсии включаются в перечень налогооблагаемых объектов.

Исключением являются Литва, Словакия и Венгрия, где пенсии не облагаются налогом. Напротив, в большинстве стран Европы, например, Объединенное Королевство, Австрия, Бельгия, Чехия, Дания, Франция, Греция, Эстония, Исландия, Италия, Ирландия, Кипр, Лихтенштейн, Нидерланды, Люксембург, Мальта, Норвегия, Польша, Португалия, Словения, Финляндия, Испания, Швейцария, Германия и Швеция, в своих законодательных актах установили, что пенсия по старости облагается налогами.

В некоторых странах к пенсиям применяются отдельные налоговые льготы. Например, в Эстонии подоходным налогом не облагаются пенсии по старости, размер которых не превышает 2328 евро в году, в Португалии – 7500 евро в году, в свою очередь, в Лихтенштейне 70 процентов пенсий по старости первого уровня полностью освобождены от налогообложения (см. [http://ec.europa.eu/employment\\_social/social\\_protection/missoc\\_tables\\_en.htm](http://ec.europa.eu/employment_social/social_protection/missoc_tables_en.htm)).

Конституционный суд признает, что правовое регулирование других государств при решении отдельных вопросов правовой системы Латвии, не может применяться непосредственно, за исключением случаев, предусмотренных законом. При анализе сравнительного права всегда следует учитывать функциональный контекст. Это вытекает из существенных правовых, социальных, политических, исторических и системных различий в правовых системах разных государств. Тем не менее, для решения конкретной правовой проблемы функционально похожее правовое регулирование других государств может быть применено косвенно, например, в качестве линии руководства или также как индикатор решения конкретной проблемы, постоянно удерживая в уме возможный отличительный контекст.

В связи с этим можно сделать вывод, что содержащийся в пункте 10 части третьей статьи 8 Закона о подоходном налоге принцип, что пенсия по старости является налоговым объектом, по-прежнему

признается приемлемым в правовых системах и других государств Европы.

**Таким образом, законодатель имеет право обозначить пенсию по старости объектом подоходного налога с населения. Подобные действия законодателя не выходят за пределы свободы действий, установленной согласно статье 105 Конституции.**

**24.2.** При оценке того, не предусматривает ли двойное налогообложение регулирование, которое пенсии по старости признает доходами, с которых удерживается подоходный налог с населения, следует учитывать правила части первой статьи 14 закона „О государственном социальном страховании”. Указанная норма предусматривает, что ”объектом обязательных взносов работодателя и работополучателя являются все начисленные на оплачиваемой работе доходы, с которых надлежит удерживать подоходный налог с населения, без учета необлагаемого минимума, налоговых льгот и оправданных расходов, на размер которых налогоплательщик имеет право уменьшить облагаемые доходы.”

Перечень оправданных расходов содержится в Законе о подоходном налоге, а порядок их расчета конкретизируется другими нормативными актами, например, Правилами №. 793.

В соответствии с пунктом 1 части первой статьи 10 Закона о подоходном налоге до налогообложения дохода с годового облагаемого дохода отчисляются расходы налогоплательщика в размере платежей государственного социального страхования. В свою очередь, пенсии не являются объектом платежей социального страхования, но по существу это услуга социального страхования, которая финансируется из государственного специального пенсионного бюджета, в формировании которого участвуют и платежи обязательного социального страхования. В связи с этим, часть доходов, которая в виде платежей социального страхования (ранее – социального налога) зачисляется в специальный бюджет социального страхования и используется для финансирования

услуг социального страхования (в том числе государственных пенсий), не облагалась подоходным налогом с населения.

Принцип, в соответствии с которым платежи социального страхования освобождаются от налогообложения, содержится и в других законах. Например, часть четвертая статьи 5 закона “О возмещении ущерба, причиненного в результате незаконных или необоснованных действий учреждений дознания, прокуратуры или суда” предусматривает, что “подлежащее выплате лицу возмещение ущерба за неполученную оплату труда и неизвлеченные доходы (прибыль) облагается налогами и пошлинами в порядке, установленном законом “О налогах и пошлинах” и конкретными законами о налогах, за исключением платежей социального страхования”.

В связи с этим следует вывод, что ни при совершении платежей социального страхования, ни при выплате пенсий из государственного специального бюджета в виде накопления соответствующих сумм, не имеет места двойное обложение дохода подоходным налогом с населения. Это происходит только однажды – при выплате пенсий – и только в отношении той ее части, которая превышает 165 латов в месяц (1980 латов в год).

**Таким образом, не имеет места двойное обложение пенсий по старости подоходным налогом с населения.**

**24.3.** Выясняя, используются ли персональные средства социального страхования вопреки регулированию закона “О государственном социальном страховании”, следует учитывать, что данный аргумент заявителя по существу не касается соответствия оспариваемого регулирования вышестоящим по юридической силе правовым нормам. А именно, указанный аргумент в прямой форме не затрагивает конституционность отдельных норм Закона о подоходном налоге. В данном аспекте заявитель не указывает прямо на то, какие нормы Закона о подоходном налоге состоят в противоречии с какой-то нормой Конституции, а скорее обращает внимание суда на то, что между Законом о подоходном налоге и законом “О государственном социальном

страховании” имеются известные противоречия, которые необоснованно ограничивают его основные права.

И хотя основной функцией Конституционного суда не является оценка возможных противоречий одинаковых по юридической силе правовых норм (актов), тем не менее, учитывая аргументы конституционной жалобы в приведенном аспекте, суду надлежит проверить их обоснованность.

При оценке того, используются ли персональные средства социального страхования вопреки регулированию закона “О государственном социальном страховании” в иной форме – для платежей подоходного налога с населения, следует принять во внимание пункт 2 части второй статьи 3 указанного закона. В нем содержится один из основных принципов социального страхования, а именно, средства социального страхования подлежат использованию согласно закону и только для услуг социального страхования. Средства, которые собираются в системе социального страхования (главным образом от социальных платежей), могут использоваться только для тех выплат, которые предусматриваются соответствующими законами о социальном страховании.

Порядок образования средств социального страхования регулируется главой 3 закона “О государственном социальном страховании”. В статье 8 указанного закона установлено, что средства государственного специального пенсионного бюджета образуют обязательные и добровольные взносы для страхования пенсий, за исключением взносов, произведенных в государственные фондируемые пенсионные планы, дивидендов на доли капитала, переданные в государственный специальный пенсионный бюджет, и доходов от их продажи, а также других доходов.

В свою очередь, согласно Пенсионному закону 1995 года пенсия по старости является услугой социального страхования (пункт 1 статьи 4 закона “О государственном социальном страховании”) и как таковая не признается средством социального страхования. По существу,

подходным налогом с населения облагаются не средства социального страхования, как указывается в конституционной жалобе, а скорее услуга социального страхования – пенсия по старости заявителя.

Таким образом, оспариваемое регулирование не противоречит принципу, установленному в пункте 2 части второй статьи 3 закона “О государственном социальном страховании”, о том, что средства социального страхования подлежат использованию только для услуг социального страхования.

**В связи с этим, не имеется оснований считать, что средства социального страхования используются вопреки регулированию закона “О государственном социальном страховании”.**

С учетом указанного, Конституционный суд приходит к выводу, что оспариваемое регулирование, оцениваемое в том числе и с точки зрения прав собственности, тем не менее не приводит к нарушению указанных прав. Установленный налог следует считать принятым в рамках свободы действий государства соразмерным ограничением права на собственность, которое оправдывается необходимостью формировать бюджеты государства и самоуправлений для достижения легитимной цели – защиты благосостояния общества.

**Таким образом, регулирование пункта 10 части третьей статьи 8 Закона о подоходном налоге, которое пенсии по старости определяет как объект подоходного налога с населения, соответствует статье 105 Конституции.**

25. В письме Конституционному суду Правозащитник, среди прочего, дал оценку соответствия оспариваемого регулирования статье 109 Конституции и пришел к выводу, что оно соответствует указанным основным правам. Из ответного письма Сазйма также можно сделать вывод, что оспариваемое регулирование не противоречит статье 109 Конституции.

Конституционный суд указывает, что соответствие оспариваемого регулирования какому-то установленному Конституцией

социальному праву, например, установленному статьей 109 Конституции праву на социальное обеспечение, затрагивается только косвенно (опосредованно). А именно, социально-правовой аспект в настоящем деле подлежит рассмотрению только постольку, поскольку ограничение прав собственности – подоходный налог с населения – применяется в отношении пенсии как услуги социального страхования.

В настоящем деле оценивается не то, реализовал ли законодатель в сфере социальных прав какую-то из возложенных на него Конституцией обязанностей, а скорее то, обоснованно ли облагается подоходным налогом с населения предоставленная выгода. Анализ по данному вопросу дан при оценке соответствия оспариваемого регулирования статье 105 Конституции.

**В связи с этим, пункт 10 части третьей статьи 8 Закона о подоходном налоге не ущемляет основные права, содержащиеся в статье 109 Конституции.**

26. И хотя Конституционный суд признал оспариваемые нормы соответствующими Конституции, он обращает внимание на то, что последние изменения к пункту 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге, среди прочего, были приняты в силу возросшей инфляции, которая по-прежнему не снизилась и более всего затрагивает именно социально малозащищенные группы лиц. Данные изменения в отношении повышения необлагаемого минимума с 1320 латов до 1980 латов были связаны с установленным Центральным статистическим управлением минимальным источником проживания и возросшей в последние годы инфляцией (*см. ответ Министерства финансов Конституционному суду, том дела 2 стр. 193*).

В своей предыдущей практике Конституционный суд подчеркивал, что в том случае, если на протяжении длительного отрезка времени не перерасчитывается размер услуги социального страхования, для различного отношения может прекратиться основание (*см., например, пункт 9 решения Конституционного суда от 1 ноября 2005 года по делу № 2005-08-01*).

Конституционный суд указывает, что обязанностью законодателя является постепенное совершенствование системы социального обеспечения и в рамках доступных для государства ресурсов увеличивать размер оказываемого социального обеспечения. В свою очередь, целью периодического пересмотра размера услуги социального обеспечения является предотвращение возможного снижения благосостояния жителей.

Таким образом, и в дальнейшем Сэйму следует периодически оценивать необходимость увеличения установленного в пункте 3 части первой статьи 13 Закона о подоходном налоге необлагаемого налогом пенсионного минимума.

### **Постановляющая часть**

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

#### **постановил:**

признать слова и числа “до 1 января 1996 года” пункта 2 части первой статьи 13 и пункт 3 части первой статьи 13 закона “О подоходном налоге с населения” соответствующими статье 91 Конституции Латвийской Республики.

Решение окончательное и не подлежит обжалованию.

Решение вступает в силу со дня его опубликования.

Председатель судебного заседания

Г. Кутрис