



КОНСТИТУЦИОННЫЙ СУД ЛАТВИЙСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

Решение

Именем Латвийской Республики

Рига, 3 апреля 2008 года

по делу № 2007-23-01

Конституционный суд Латвийской Республики в следующем составе:
председатель судебного заседания Гунарс Кутрис, судьи Каспарс Балодис,
Юрис Елагинс, Кристине Крума и Викторс Скудра,

по заявлению Департамента по административным делам Сената
Верховного суда Латвийской Республики (далее в тексте – Заявитель),

на основании статьи 85 Конституции Латвийской Республики и
пункта 1 статьи 16, пункта 9 части первой статьи 17, статей 19¹ и 28¹
закона О Конституционном суде,

на судебном заседании 4 марта 2008 года в письменном процессе
рассмотрел дело

«О соответствии слов «не чаще одного раза в три года» части первой
статьи 33¹ закона «О налогах и пошлинах» (в редакции от 13 апреля 2000
года) статье 1 Конституции Латвийской Республики».

Констатирующая часть

1. 2 февраля 1995 года Сэйма (Парламент) Латвийской Республики (далее в тексте – Сэйма) приняла закон «О налогах и пошлинах» (далее в тексте также именуемый Законом о налогах), вступивший в силу с 1 апреля 1995 года. Упомянутый закон определяет общие принципы налогообложения в государстве, а также предусматривает ответственность за нарушения налогового законодательства. Одним из видов ответственности, включенных в закон уже со дня его вступления в силу, является наложение денежного штрафа.

Статья 33¹ была добавлена в Закон о налогах 13 апреля 2000 года, когда Сэйма приняла закон «Поправки к закону «О налогах и пошлинах»». Часть первая упомянутой статьи гласила:

«В случаях, когда налогоплательщик обжаловал решение налоговой администрации о нарушении настоящего закона и законов о конкретных налогах, налоговая администрация, оценив суть и характер допущенного налогоплательщиком нарушения, вправе снизить объем денежного штрафа, наложенного в результате контроля (проверок, ревизий), но не более, чем на 70 процентов и не чаще одного раза в три года».

Данная норма вступила в силу с 17 мая 2000 года.

31 марта 2004 года Сэйма приняла закон «Поправки к закону «О налогах и пошлинах»», изложив часть первую статьи 33¹ в следующей редакции:

«В случаях, когда налогоплательщик оспорил решение налоговой администрации, налоговая администрация, оценив суть и характер допущенного налогоплательщиком нарушения, то, в который раз это нарушение было допущено, нанесенный вред, честность налогоплательщика, вправе снизить объем денежного штрафа, наложенного в результате контроля [налоговой ревизии (аудит) и проверки], до 70 процентов, но не чаще одного раза в год.»

Данная норма действовала с 1 мая 2004 года по 1 января 2007 года, когда статья 33¹ была исключена из Закона о налогах законом от 26 октября 2006 года «Поправки к закону «О налогах и пошлинах»».

2. Заявитель указывает, что применение слов «не чаще одного раза в три года» части первой статьи 33¹ Закона о налогах (далее в тексте – оспариваемая норма) создает нарушение принципа соразмерности и, следовательно, также принципа справедливости в случаях, когда наложенный штраф не соразмерен допущенному нарушению. В практике нередко встречаются случаи, когда налогоплательщика, который допустил невнимательность, например, на два дня раньше положенного включив в декларацию предналог, который согласно закону следовало бы включить в декларацию лишь в следующем месяце, не следует считать злостным неплательщиком налогов. Законодатель, по мнению Заявителя, не ставил перед собой цели поставить в одинаковую ситуацию и одинаково наказать налогоплательщика, вовсе уклоняющегося от уплаты налогов, и налогоплательщика, указавшего в декларации всю облагаемую налогом величину.

По мнению Заявителя, законодатель принял императивное законоположение, охватив типичный случай. В результате ни у учреждения, ни у суда нет возможности в каждом конкретном случае принимать решения о наиболее подходящих правовых последствиях, вместо этого они вынуждены следовать предписанию закона, не позволяющему уменьшить штраф, если это уже было однажды сделано в течение соответствующего периода. Такая цель нормы сама по себе противоречит принципу соразмерности и справедливости и, следовательно, автоматически означает нарушение статьи 1 Конституции Латвийской Республики (далее в тексте – Конституция).

В заявлении предоставлена информация о том, что, принимая во внимание тот факт, что в настоящий момент проверяются административные акты, изданные в 2003 и 2004 годах, статья 33¹ Закона о налогах будет применяться в административных судах еще несколько лет. Таким образом, необходима оценка соответствия упомянутой нормы права в

Конституционном суде, а в случае констатации несоответствия – ее отмена с момента принятия. Это позволило бы административным судам применять принцип соразмерности и справедливости и в тех случаях, когда объем денежного штрафа уже был однажды снижен в течение соответствующего периода.

Выражая несогласие с содержанием ответного письма Сэймы, Заявитель подчеркивает, что снижение объема денежного штрафа не должно зависеть только от того, допущено ли нарушение впервые, или же оно является повторным. Повторные нарушения налогового законодательства могут вызвать сомнения в честности налогоплательщика, однако это необходимо оценивать индивидуально в каждом случае. Кроме того, по мнению Заявителя, отмена нормы не вызвала бы необходимости в позитивном регулировании.

Рассматривая возможность применить в конкретном административном деле новое регулирование Закона о налогах касательно объема денежного штрафа, Заявитель считает, что статья 33³ закона не является более благоприятной для налогоплательщика. А именно новое регулирование, в отличие от прежней статьи 33¹ Закона о налогах, выдвигает дополнительные требования к снижению объема денежного штрафа, в том числе самое главное – налогоплательщик согласен с суммой дополнительно начисленного налога.

Кроме того, со ссылкой на доктрину права Германии, указывается, что в налоговом праве следует применять ту норму права, которая находилась в силе на момент принятия учреждением соответствующего решения.

3. Орган, издавший оспариваемый акт – Сэйма – считает, что заявление необоснованно и что оспариваемая норма соответствует Конституции.

До вступления в силу оспариваемой нормы – т.е. до 17 мая 2000 года – ответственность за снижение налоговой базы предусматривалась статьей 32 Закона о налогах. Она определяла, что в случае, когда налогоплательщик, нарушая требования налогового законодательства, в сданных налоговой

администрации декларациях или в расчете налогов снижает налоговую базу (налогооблагаемый объект) и рассчитываемую на ее основании сумму налога, налоговая администрация рассчитывает и взыскивает с налогоплательщика в пользу бюджета сниженную сумму налога и денежный штраф в размере этой суммы, если в законах о конкретных налогах не предусмотрен иной объем денежного штрафа. Таким образом, данная норма права императивно определяла, что за снижение налоговой базы следует налагать денежный штраф в размере 100 процентов от неуплаченной (недостающей) суммы налога.

Как ответственные органы, так и законодатель констатировали, что столь неэластичный подход неверен. В таких случаях лица могли необоснованно сурово наказываться и за допущенные ошибки. Поэтому 13 апреля 2000 года Сазйма приняла закон «Поправки к закону «О налогах и пошлинах»», согласно которому Закон о налогах был дополнен статьей 33¹, определявшей право налоговой администрации снизить наложенный денежный штраф. Одновременно с этим норма права предусматривала и ограничивающие правила касательно снижения объема денежного штрафа – не более, чем в размере 70 процентов, и не чаще одного раза в три года.

Сазйма информирует, что оспариваемая норма была введена с учетом положений части первой статьи 23 Закона о налогах, а именно с учетом того, что налоговая администрация имеет право в течение трех лет после установленного в законе срока оплаты дополнительно начислять налоги и налагать денежный штраф, если нарушены нормативные акты, регулирующие налоги или пошлины. Принято во внимание и то, что прохождение налогоплательщиками аудита изначально планировалось и осуществлялось раз в три года. Поэтому и с системной точки зрения не было необходимости устанавливать возможность уменьшения объема наложенного денежного штрафа чаще одного раза в три года.

Также необходимо учитывать, что оспариваемая норма зиждется, помимо прочего, на взаимосвязях, следующих из других норм Закона о налогах. А именно до 17 мая 2000 года статья 33 Закона о налогах предусматривала, что в случае, когда налогоплательщик в течение трех лет

повторно нарушил налоговое законодательство (снизил налоговую базу, не указав или занижив доходы, или документально подтвердил необоснованные расходы), налоговая администрация взыскивает с налогоплательщика неуплаченную (недостающую) сумму налога и денежный штраф в размере двух таких сумм. Из этой нормы можно сделать вывод, что нарушение налогового законодательства, допущенное повторно в течение трех лет, уже квалифицировалось как более тяжкое – как нарушение, имеющее систематический или повторяющийся характер, и денежный штраф за такое нарушение составлял двойную сумму неуплаченной (недостающей) суммы налога. Таким образом, Саэйма подчеркивает, что согласно нормам права, действовавшим в то время, снижение объема денежного штрафа чаще одного раза в три года вызвало бы системное противоречие между данной нормой и другими нормами права, квалифицировавшими такие нарушения как повторный и дополнительно наказуемый поступок.

Саэйма также считает, что в то время, когда действовала оспариваемая норма, включенные в нее ограничения (условия) являлись соразмерными, коль скоро ревизия (аудит) или проверка в отношении конкретного лица не осуществлялась чаще одного раза в три года. Саэйма указывает: если не осуществлялись упомянутые контролирующие действия, не мог применяться и денежный штраф. Если же смотреть на оспариваемую норму с точки зрения сегодняшней действительности с учетом более поздних редакций Закона о налогах, а также теперешней административной практики и установок по соблюдению прав человека, оспариваемая норма действительно может казаться не соответствующей принципу соразмерности и справедливости. Однако, во-первых, требования принципа соразмерности и справедливости в каждой отдельной отрасли или подотрасли (области) права могут отличаться. Во-вторых, оспариваемая норма тесно связана с другими действовавшими в соответствующий отрезок времени нормами права и с доминировавшими в то время взглядами на применение принципов права. Оспариваемая норма считалась прогрессивной, так как она впервые предусматривала возможность принимать решения о снижении объема денежного штрафа после оценки характера допущенного лицом нарушения.

Также следует учитывать, что признание оспариваемой нормы недействительной с обратной силой, как этого требует Заявитель, может позволить отдельным лицам снижать объем денежного штрафа неограниченное количество раз, что разрушит систему взаимно согласованных ранее действовавших норм права и поставит отдельные лица в более выгодное положение, чем то, в котором находятся лица, снижение объема денежного штрафа которых регулируют другие, более поздние нормы.

Сэйма также указывает, что «признание оспариваемой нормы недействительной не решило бы всех насущных проблем, так как решение Конституционного суда по существу требовало бы позитивного регулирования законодателя и, возможно, пересмотра других норм, действовавших в то время.»

Вследствие этого Сэйма просит признать оспариваемую норму соответствующей статье 1 Конституции.

4. Служба государственных доходов (далее в тексте – СГД) указывает, что до 17 мая 2000 года налоговая администрация не имела права снижать объем денежного штрафа, наложенного в результате контроля. Таким образом, к налогоплательщикам за допущенные нарушения закона применялся единообразный денежный штраф в размере необоснованно сниженного налога без оценки сути и характера нарушений, если иное не предусматривалось законами о конкретных налогах. В основном, налогоплательщикам назначался денежный штраф в размере 100 процентов даже в тех случаях, когда нарушение возникло по ошибке или непониманию закона.

Статья 33¹ Закона о налогах позволяла налоговой администрации оценивать соразмерность начисленного денежного штрафа тяжести совершенного нарушения, а также уменьшать наложенный денежный штраф до 70 процентов. Такое уменьшение денежного штрафа следует квалифицировать как применение льгот в случаях, когда характер и суть констатированного нарушения свидетельствовали о том, что действия налогоплательщика не были осознанными.

Включенная в упомянутую статью льгота была связана с частью первой статьи 23 закона. А именно с тем, что налоговая администрация имела право дополнительно начислять налоги и налагать денежный штраф в течение трех лет после установленного законом срока оплаты. Кроме того, аудиты налогоплательщиков планировались и проводились раз в три года.

С принятием поправок к части первой статьи 33¹ Закона о налогах, вступивших в силу с 1 мая 2004 года, данная льгота была существенно расширена, теперь ее можно было применять не чаще одного раза в год. Эти изменения связаны с тем, что СГД перешел на метод управления рисками в налоговом администрировании, отбирая налогоплательщиков для проведения налогового аудита. Таким образом, выросло число тех налогоплательщиков, к которым проверки расчета налогов применялись чаще одного раза в три года.

Часть первая статьи 33¹ Закона о налогах ограничивала право налоговой администрации уменьшать наложенный денежный штраф чаще одного раза в три года (позднее – одного раза в год). В свою очередь, чтобы своими действиями не исключить возможности уменьшения наложенного на налогоплательщиков в результате контроля денежного штрафа за нарушения, констатированные в ходе дальнейших проверок, налоговая администрация рассматривала вопрос об уменьшении объема денежного штрафа на основании просьбы налогоплательщика.

В дополнение к этому СГД информирует о том, что в течение отрезка времени с 2002 по 2006 гг. генеральный директор СГД рассмотрел заявления 1100 налогоплательщиков об уменьшении денежного штрафа, наложенного в результате контроля. Упомянутый денежный штраф был уменьшен 647 налогоплательщикам – преимущественно, до 70 процентов.

5. Омбудсмен Латвийской Республики (далее в тексте – Омбудсмен) со ссылкой на практику Европейского суда по правам человека (далее в тексте – ЕСПЧ) указывает, что оспариваемая норма ограничивает право лица на справедливый суд, так как исключает возможность повторного пересмотра назначенного лицу наказания и сокращения назначенной санкции в соответствии с характером и сутью проступка в течение трехлетнего периода. Такое ограничение прав в сравнении с уголовно-процессуальным

регулированием менее благоприятно для лица, так как в уголовном процессе нет ограничений такого рода на рассмотрение жалоб с целью пересмотра наказаний. Таковые не предусмотрены даже относительно пересмотра уже вступивших в силу решений, например, в случае появления новых обстоятельств. То, что в течение определенного отрезка времени лицо уже однажды воспользовалось своим правом сослаться на характер и суть проступка с целью рассмотрения возможности умаления назначенного наказания, не исключает существования такого права в связи с возникновением других схожих обстоятельств. Например, когда лицу становятся известными новые объективные соображения в связи с проступком (осуществлен перерасчет налогов и пр.) или когда лицо своими действиями подтвердило, что наказание не было адекватным или что оно уже достигло своей цели (соблюдая правовое регулирование сферы налогов, лицо подтвердило, что проступок не был злонамеренным).

Омбудсмен считает, что цель оспариваемой нормы может быть достигнута другими, менее ограничивающими средствами. Это уже подтвердил законодатель, 31 марта 2004 года изложив оспариваемую норму в новой редакции, посредством которой был существенно укорочен тот отрезок времени, в течение которого количество раз уменьшения суммы денежного штрафа ограничено. В распоряжении Омбудсмента нет сведений, которые могли бы свидетельствовать о том, что такое правовое регулирование может поставить под угрозу возможность взимания налогов и предотвращения уклонения от уплаты налогов. Кроме того, Омбудсмен не видит препятствий для достижения цели оспариваемой нормы не только путем укорачивания формального ограничения отрезка времени, но и путем осуществления входящих в полномочия учреждения действий в каждом индивидуальном случае, например, с выяснением того, существует ли объективное основание для уменьшения суммы денежного штрафа, которое еще не было рассмотрено в ходе предыдущего пересмотра, если таковой производился.

Также указывается, что в оценке оспариваемой нормы было бы целесообразно учитывать требования к эффективности административного процесса и контролю над ним, следующие из принципа хорошего управления.

Такой контроль должен обеспечиваться как в учреждении, так и в суде, и учреждение не может ограничивать своего участия в воплощении принципов административного процесса, формально ссылаясь на то, что дело может рассматриваться судом. Это противоречило бы требованию по обеспечению эффективности государственного управления, согласно которому через обеспечение лицу возможности полноценно и эффективно осуществлять свои права в государственном управлении можно добиться того, чтобы дело вовсе не доходило до суда. Оспариваемая норма, по мнению Омбудсмана, препятствует воплощению таких требований в деятельности государственного управления.

Омбудсмен заключает, что оспариваемая норма создает предпосылки для несоразмерных поставленной цели ограничений основных прав лиц и налагает ограничения на претворение принципов справедливости и хорошего управления в административном процессе.

Часть выводов

6. Часть первая статьи 33¹ Закона о налогах вступила в силу с 17 мая 2000 года и действовала до 1 мая 2004 года. К моменту подачи заявления – 4 октября 2007 года – упомянутая норма не действовала уже более трех лет.

С точки зрения эффективности процесса Конституционного суда необходимо учитывать, что решение по таким делам имеет смысл только в том случае, если оно может иметь обратную силу. Таким образом, судопроизводство по ним возможно, если рассматриваемые правовые отношения позволяют присвоить решению Конституционного суда обратную силу. Если же отмена оспариваемой нормы с момента ее издания или вступления в силу может, например, существенно ущемить или поставить под угрозу интересы государства (общества), целесообразность продолжения делопроизводства следует оценить в ходе подготовки постановления Конституционного суда.

7. В заявлении содержится просьба оценить соответствие оспариваемой нормы статье 1 Конституции, конкретно – принципу

соразмерности, следующему из упомянутой статьи, так как Заявитель считает оспариваемую норму не соответствующей именно этому принципу.

Из содержащегося в статье Конституции понятия демократической республики следует несколько основополагающих принципов правового государства, в том числе принцип соразмерности [см. пункт 3 части выводов решения Конституционного суда от 24 марта 2000 года по делу № 04-07(99)]. Принцип соразмерности означает, что в случае, если публичная власть ограничивает права и законные интересы лица, необходимо соблюдать разумное равновесие между интересами лица и государства или общества (см., например, пункт 3.1. части выводов решения Конституционного суда от 19 марта 2002 года по делу № 2001-12-01 и пункт 5 части выводов решения Конституционного суда от 25 марта 2003 года по делу № 2002-12-01).

Оценивая соответствие оспариваемой нормы принципу соразмерности, необходимо учитывать, что проявления упомянутого принципа в различных областях права могут отличаться. Характер оспариваемой нормы, в том числе ее связь с другими нормами Конституции и их место в системе основных прав неизбежно влияют на объем осуществляемого Конституционным судом контроля. То есть широта свободы действий законодателя в регулировании конкретного вопроса может варьироваться, и Конституционному суду необходимо оценить, отвечает ли объем использованной Сазьмой свободы действий объему, определенному в Конституции (см. пункты 15.2 и 15.3 решения Конституционного суда от 8 ноября 2006 года по делу № 2006-04-01).

В налоговом праве, так же как в других областях права, государство обязано и соблюдать, и охранять, и обеспечивать права лица. Чтобы действовать в соответствии с правами человека, государство должно осуществлять ряд мер – как пассивных, например, невмешательство в права лица, так и активных, например, обеспечение удовлетворения индивидуальных потребностей лица (см. Koch I.E., *Dichotomies, Trichotomies or Waves of Duties? Human Rights Law Review*, 2005, Vol. 5, Number 1, pp. 82 – 86).

Следовательно, у государства есть различные обязанности также в сфере налогового права. А именно свобода его действий и, следовательно, границы конституционного контроля в отношении порядка определения объема налогов и порядка взимания денежного штрафа за неуплату налогов, неодинаковы. Государство обязано создать эффективную систему взимания налогов в интересах благосостояния общества. Но одновременно государство также обязано защищать лица от несоразмерного наказания, даже если оно применяется за нарушения налогового законодательства.

Конституционный суд в своей практике ранее уже признавал, что государство имеет право установить обязанность по уплате налогов и такая обязанность сама по себе не ущемляет основных прав лица. Однако обязанность платить налоги неразрывно связана с определением средств, обеспечивающих выполнение этой обязанности, то есть государство не только обязывает налогоплательщиков платить налоги в определенном объеме, но и предусматривает порядок их расчета, удержания и уплаты, а также ответственность за невыполнение обязанности.

Надлежащее администрирование налогов включает в себя своевременное и эффективное взимание налогов и одновременно предотвращает уклонение от уплаты налогов. Обязанность платить налоги всегда означает ограничения права собственности и может быть связана с другими определенными в законе ограничениями, которые должны быть соразмерны легитимной цели – защите конституционно значимых ценностей.

Законодатель обладает значительной свободой действий при определении контроля за налогами и его порядка. Это означает, что законодатель имеет право по своему усмотрению, с соблюдением принципа соразмерности, определять порядок и сроки расчета, взимания и уплаты налогов, а также права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговой администрации (*см. пункты 13 и 19.1 решения Конституционного суда от 11 апреля 2007 года по делу № 2006-28-01*).

8. Также необходимо учитывать, что внутри системы Конституции взаимодействие национальных норм прав человека и международных норм права регулируется статьей 89 Конституции, предусматривающей, что

«государство признаёт и защищает основные права человека согласно Конституции, законам и обязательным для Латвии международным договорам». Из упомянутой статьи видно, что целью законодателя являлось достижение гармонии между нормами по правам человека, включенными в Конституцию, и международными нормами по правам человека (см., например, пункт 1 части выводов решения Конституционного суда от 27 июня 2003 года по делу № 2003–04–01 и пункт 7.1 решения Конституционного суда от 17 января 2005 года по делу № 2004–10–01). При интерпретации Конституции и международных обязательств Латвии нужно искать такое решение, которое бы обеспечивало гармонию между ними (см. пункт 5 части выводов решения Конституционного суда от 30 августа 2000 года по делу № 2000-03-01 и пункт 5 части выводов решения Конституционного суда от 13 мая 2005 года по делу № 2004-18-0106).

Таким образом, международное право и практика его применения могут служить средством для выяснения содержания определенных в Конституции норм и принципов права.

Рассматривая связанные с налогами вопросы, ЕСПЧ заключил, что государство обладает значительной свободой действий в сфере налогов (см., например, решения ЕСПЧ по следующим делам: *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, judgement of 23 February 1995, Series A no. 306-B, para. 60; *Jokela v. Finland*, judgement of 21 May 2002, para. 57; *Burden and Burden v. the United Kingdom*, judgement of 12 December 2006, para. 54). Кроме того, государство имеет право принимать все необходимые для обеспечения уплаты налогов законы (см., например, решения ЕСПЧ по следующим делам: *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, judgement of 23 February 1995, Series A no. 306-B, para. 59; *Mamidakis c. Greece*, arrêt du 11 janvier 2007, n° 35533/04, para. 48).

9. Конституционные суды других государств также признали, что государство обладает значительной свободой действий в сфере налогов. Например, Конституционный суд Бельгии признал, что законодатель обладает широкой свободой действий в сфере установления налогов, однако налог не должен быть несоразмерным и необоснованным по отношению к

имуществу и должен обеспечивать разумное равновесие между интересами общества и правом лица на собственность. Кроме того, законодатель имеет право предусмотреть строгие меры для оказания воздействия на поступки налогоплательщика (см. *Arrêt n^o 107/2005 du 22 juin 2005 de la Cour constitutionnelle de Belgique, para 15.2 et 15.4, <http://www.const-court.be>*).

Аналогично, Конституционный суд Литовской Республики признал, что конституция Литовской Республики дает парламенту (Сейму) полномочия устанавливать государственные налоги и правовую ответственность за нарушения налогового законодательства. Однако принципы правового государства не позволяют устанавливать таких наказаний за нарушения налогового законодательства, которые были бы очевидно несоразмерными допущенному нарушению (см. *Chapter 2 Clause 6 of the concluding part in the Judgment of Lithuanian Constitutional Court of 6 December 2002 in Case No. 6/99-23/99-5/2000-8/2000, <http://www.lrkt.lt/dokumentai/2000/r001206.htm>*).

10. Оценивая право суда на отмену назначенного СГД денежного штрафа, Заявитель также признал, что наложение наказания как обязательный административный акт подлежит отмене только в том случае, если суд констатирует, что суть и характер нарушения таковы, что максимальное наказание являлось бы очевидно несоразмерным (см., например, пункт 7 решения Департамента по административным делам Верховного суда Латвийской Республики от 26 сентября 2006 года по делу № SKA-357/2006. Стр. 15 тома 2 материалов дела).

11. Оспариваемая норма относится к сфере налогов, однако она предусматривает условия (ограничения) уменьшения объема денежного штрафа. В свою очередь нормы права, регулирующие ответственность за нарушения налогового законодательства, в большей мере следует относить к той сфере деятельности государства, в которой государство осуществляет функцию применения наказания. С одной стороны, законодатель должен обеспечить эффективное регулирование защиты основных прав в данной сфере, так как в нормативном регулировании системы налогов и системы наказаний действуют разные принципы. При помощи налогового права

государство получает необходимые для осуществления своих функций ресурсы, а посредством системы наказаний достигается надлежащее соблюдение других прав. Таким образом, установление наказания возможно исключительно в пределах необходимости и постольку, поскольку это обеспечивает надлежащее соблюдение другого правового регулирования.

С другой стороны, правовое регулирование, предусматривающее ответственность за нарушение налогового законодательства, должно быть эффективным. Правовое регулирование налогового законодательства как таковое не было бы достаточным, если бы не функционировала действенная система предотвращения нарушений. Эффективность упомянутой системы гарантируется как неизбежностью наказания, так и его суровостью, если только она соразмерна нарушению или полученной или возможной в результате этого нарушения «выгоде». Однако в данной сфере государство также обязано, насколько это позволяет специфика регулируемых отношений, обеспечить индивидуализацию наказания, то есть его соответствие допущенному нарушению.

Следовательно, законодатель обладает широкой свободой действий в сфере нормативного регулирования налогов. Однако наказания за нарушение налогового законодательства не должны быть очевидно несоразмерными цели, которую законодатель намеревался достичь с их помощью.

12. Оспариваемая норма устанавливает императивное требование, отнимающее у СГД и административных судов право оценивать соразмерность примененного денежного штрафа, то есть снижать объем наложенного денежного штрафа чаще одного раза в три года. По существу, оспариваемая норма отнимает у налогоплательщика право просить, чтобы в каждом случае возможность уменьшения объема наложенного денежного штрафа оценивалась индивидуально. В ответном письме Сазйма также оценивает оспариваемую норму как запрет, то есть как правило, ограничивающее уменьшение объема денежного штрафа и связанное с установками политики наказаний, включенными в Закон о налогах.

Следовательно, установленный в оспариваемой норме запрет следует рассматривать как ограничение.

13. При оценке соответствия содержащегося в оспариваемой норме ограничения статье 1 Конституции необходимо констатировать следующее:

- 1) установлено ли данное ограничение законом;
- 2) имеет ли ограничение легитимную цель;
- 3) соразмерно ли ограничение соответствующей легитимной цели.

14. Оспариваемая норма, предусматривающая право налоговой администрации на рассмотрение возможности уменьшения объема наложенного денежного штрафа не чаще одного раза в три года, определена законом, принятым в надлежащем порядке. А именно оспариваемая норма включена в Закон о налогах, принятый и провозглашенный в порядке, определенном в Конституции и регламенте Сазймы.

Следовательно, оспариваемая норма установлена законом.

15. В основе любого ограничения прав должны лежать обстоятельства и аргументы, обосновывающие, зачем это нужно. У ограничения должна быть легитимная цель, то есть оно должно устанавливаться ради защиты важных для общества интересов.

При установлении правоограничений обязанность продемонстрировать и обосновать легитимную цель ограничения в рамках процесса Конституционного суда лежит прежде всего на органе, издавшем оспариваемый акт, в данном конкретном случае – на Сазйме. Несмотря на то, что в ответном письме Сазймы не указана та легитимная цель данного конкретного содержащегося в Законе о налогах регулирования, в соответствии с которой объем денежного штрафа может быть уменьшен не чаще одного раза в три года, Конституционный суд *ex officio* обязан объективно оценить все обстоятельства дела и констатировать наличие или – наоборот – отсутствие такой цели (см. пункт 23 решения Конституционного суда от 8 июня 2007 года по делу № 2007-01-01).

Из заявления следует, что Заявитель не оспаривает легитимную цель оспариваемой нормы. В свою очередь из ответного письма Саэймы следует, что целью оспариваемой нормы является способствование честности налогоплательщиков. Такая норма позволяет уменьшить объем назначенного денежного штрафа один раз за три года, если действия лица не были злонамеренными, и одновременно ограничивает уменьшение объема денежного штрафа в случаях, когда налоговое законодательство было нарушено повторно или нарушалось систематически. Таким образом, можно сделать вывод, что легитимная цель части первой статьи 33¹ Закона о налогах связана с намерением Саэймы индивидуализировать применение денежного штрафа. А именно предоставить возможность оценивать действия нарушителя с учетом оспариваемой нормы.

Конституционный суд признал, что налоги, по сути, осуществляют фискальную функцию, обеспечивающую поступление доходов в бюджет государства и бюджеты самоуправлений. Посредством этих доходов можно финансировать приоритетные социальные и экономические меры, а также смягчать неравенство доходов и уровня благосостояния лиц (*см. пункт 23 решения Конституционного суда от 8 июня 2007 года по делу № 2007-01-01*). Кроме того, налоговое законодательство выполняет экономическую (регулирующую) функцию, то есть функцию сбалансирования интересов государства и налогоплательщиков, а также оказывает влияние на действия налогоплательщиков.

В свою очередь нормы, предусматривающие ответственность за нарушение налогового законодательства, способствуют надлежащей и своевременной уплате налогов, в более широком смысле – влияют на действия налогоплательщиков. ЕСПЧ также признаёт предотвращение неуплаты налогов легитимной целью (*см. Hentrich v. France, judgment of 22 September 1994, Series A no. 296-A, pp. 19-20, para. 39*).

Следовательно, можно признать, что нормы права, предусматривающие ответственность за нарушение налогового законодательства или предпосылки для освобождения от такой ответственности, установлены в интересах благополучия общества.

Следовательно, оспариваемая норма имеет легитимную цель.

16. Чтобы выяснить, соразмерно ли ограничение легитимной цели, которую государство намеревалось достичь, устанавливая данное ограничение, необходимо проверить, обеспечивается ли разумное равновесие между интересами лица и государства или общества. Оспариваемая норма должна обеспечивать равновесие между правом государства устанавливать ответственность за нарушение налогового законодательства, с одной стороны, и правом налогоплательщика просить СГД и административный суд проверить соразмерность примененного наказания сути и характеру нарушения, с другой стороны.

Чтобы оценить, соответствует ли ограничение, включенное в принятую законодателем норму права, принципу соразмерности, необходимо выяснить следующее:

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

во-вторых, необходимы ли они, т.е. не может ли цель быть достигнута другими средствами, в меньшей степени ограничивающими права и законные интересы лица;

в-третьих, адекватны ли действия законодателя, т.е. превышает ли польза, получаемая обществом, причиненный правам и законным интересам лица ущерб.

Если выяснится, что установленное в норме права ограничение не соответствует хотя бы одному из упомянутых критериев, то оно не соответствует и принципу соразмерности и является неправомерным (*см. пункт 3.1 части выводов решения Конституционного суда от 19 марта 2002 года по делу № 2001-12-01*).

16.1. Выбранные законодателем средства подходят для достижения легитимной цели, если эта цель достигнута посредством данного конкретного регулирования.

Конституционный суд считает, что оспариваемую норму нельзя оценивать в отрыве от части первой статьи 33¹ Закона о налогах, частью которой она является. Следовательно, необходимо констатировать, ввиду каких соображений Закон о налогах был дополнен статьей 33¹ в апреле 2000 года.

Из материалов дела видно, что законопроект Сэйме представил Кабинет министров (*см. стр. 167 и 168 тома 1 материалов дела*). Однако изначально оспариваемая норма в этом законопроекте отсутствовала – она была включена в него лишь в третьем чтении (*см. <http://www.saeima.lv/saeima7/reg.likprj>*).

До момента вступления оспариваемой нормы в силу ответственность за снижение налоговой базы, в основном, регулировала статья 32 Закона о налогах. Эта норма предусматривала, что в случае, когда налогоплательщик нарушил требования налогового законодательства, с него в пользу бюджета взыскивается сумма сниженного налога и денежный штраф в размере этой суммы. То есть упомянутая норма права в императивном порядке определяла, что за снижение налоговой базы применяется денежный штраф в размере 100 процентов от суммы неуплаченного (недостающего) налога. Это означало, что ответственность налогоплательщика за снижение налоговой базы наступала вне зависимости от того, причинил ли налогоплательщик своими действиями реальные убытки государственному бюджету, а также от того, было ли нарушение осознанным или возникло по невнимательности. Для оценки этих обстоятельств при определении объема денежного штрафа у налоговой администрации не было ни оснований, ни прав.

С помощью части первой статьи 33¹ Закона о налогах был создан механизм, позволявший снизить объем назначенного денежного штрафа после оценки сути и характера нарушения, допущенного налогоплательщиком. Таким образом, в часть первую статьи 33¹ Закона о налогах была включена возможность принятия более щадящего и индивидуально рассмотренного решения в случаях, когда решение налоговой администрации, налагавшее денежный штраф, было обжаловано.

В свою очередь оспариваемая норма, будучи частью части первой статьи 33¹ Закона о налогах, предусматривала необходимые условия для уменьшения объема денежного штрафа. Делая упор на способствование честности налогоплательщиков, она не допускала возможности снижения объема денежного штрафа после соответствующего рассмотрения чаще одного раза в три года. С учетом того, что до принятия части первой статьи 33¹ Закона о налогах уменьшение объема денежного штрафа было вообще невозможно, принятие упомянутой нормы следует считать заметным шагом в обратном общему запрету на оценку сути и характера нарушения направлении.

Часть первая статьи 33¹ Закона о налогах подходит для достижения легитимной цели, а именно предоставляет СГД и судам возможность оценивать суть и характер допущенного налогоплательщиком нарушения, а также соразмерность наложенного на него денежного штрафа в объеме, установленном в оспариваемой норме.

16.2. Определенное в оспариваемой норме правоограничение допустимо, если оно необходимо и если нет никаких других столь же действенных средств, при использовании которых основные права ограничивались бы менее ощутимым образом. Устанавливая ограничения основных прав, законодатель должен выбирать по возможности наиболее щадящие средства достижения легитимной цели. Оценивая возможность достижения легитимной цели другими средствами, Конституционный суд подчеркивает, что наиболее щадящим средством является не любое другое средство, а только такое, при помощи которого легитимная цель может быть достигнута в не меньшем качестве (*см. пункт 19 части выводов решения Конституционного суда от 13 мая 2005 года по делу № 2004–18–0106*).

Из редакции части первой статьи 33¹ Закона о налогах, вступившей в силу 1 мая 2004 года, видно, что законодатель сам констатировал и установил такое регулирование, которое позволяет достичь легитимной цели другими средствами, в меньшей степени ограничивающими права и законные интересы лица. А именно, упомянутая норма определяла, что, оценивая суть и

характер допущенного налогоплательщиком нарушения, причиненный ущерб, честность налогоплательщика в случаях, когда налогоплательщик оспорил решение налоговой администрации, налоговая администрация имеет право снизить объем назначенного в результате контроля денежного штрафа до 70 процентов, но не чаще одного раза в год.

То есть сам законодатель принял норму, которая в меньшей степени ограничивала права и законные интересы лица и предоставляла налоговой администрации право чаще рассматривать возможность снижения назначенного денежного штрафа.

Как указывает Сазьма, оспариваемая норма была системно связана с частью первой статьи 23 Закона о налогах, предусматривавшей, что налоговая администрация имела право дополнительно начислять налоги и назначать денежный штраф в течение трех лет после установленного в законе срока оплаты в случае нарушения нормативных актов о налогах и пошлинах. Кроме того, в тот отрезок времени аудиты налогоплательщиков планировались и осуществлялись один раз в три года. На основании вышеупомянутого Сазьма считает, что с системной точки зрения не было необходимости определять возможность снижения объема назначенного денежного штрафа чаще одного раза в три года.

По ознакомлении с содержащимся в Законе о налогах регулированием видно, что оно все же разрешало проводить налоговые ревизии (аудиты) чаще одного раза в три года. Определенные в части первой статьи 23 Закона о налогах три года, на которые ссылается Сазьма, определяют не периодичность, с которой могли проводиться ревизии (аудиты), а срок, по истечении которого СГД более не имел права осуществлять упомянутые действия. Например, согласно пункту 11 статьи 8 закона «О Службе государственных доходов» СГД была обязана осуществлять расчет налогов и ревизию (аудит) налоговых платежей предприятий (предпринимательских обществ) по требованию учреждений досудебного следствия и суда. Кроме того, было возможно проведение аудитов одного и того же налогоплательщика по разным видам налогов в течение трехлетнего периода.

Упомянутое подтверждает и СГД, указывая, что для того, чтобы не отнимать у налогоплательщиков возможности снижения объема наложенного в результате контроля денежного штрафа за нарушения, констатированные в ходе будущих проверок, вопрос о снижении денежного штрафа рассматривался на основании просьбы налогоплательщика (*см. стр. 9 тома 2 материалов дела*). То есть СГД признаёт, что основанием для снижения денежного штрафа служила просьба налогоплательщика, так как в течение одного трехлетнего периода могло проводиться несколько проверок и, таким образом, денежный штраф мог налагаться несколько раз.

Таким образом, упомянутое не дает оснований считать, что в отношении одного и того же налогоплательщика в течение одного трехлетнего периода была возможна только одна ревизия или один аудит. Следовательно, денежный штраф одному и тому же налогоплательщику мог назначаться чаще одного раза в три года.

Из материалов дела также видно, что к лицу, обратившемуся с заявлением в административный суд – к обществу с ограниченной ответственностью «Baltic Feed» – часть первая статьи 33¹ Закона о налогах один раз была применена 5 июля 2001 года решением СГД № 19/12354 [*см. пункт 16.5 решения Административного окружного суда от 19 марта 2007 года по делу № А42030004 (АА43-0052-07/14). Стр. 205 тома 1 материалов дела*]. В свою очередь уже 7 октября 2003 года заместитель директора Земгальского регионального учреждения СГД в отношении того же самого налогоплательщика принял решение № 12.01-29/222, предусмотрев дополнительную уплату в бюджет и таможенного налога и денежного штрафа, и налога на добавленную стоимость и денежного штрафа, и налога на природные ресурсы и денежного штрафа в размере 200 процентов [*см. пункт 1 решения Административного окружного суда от 19 марта 2007 года по делу № А42030004 (АА43-0052-07/14). Стр. 197 и 198 тома 1 материалов дела*].

Таким образом, можно заключить, что денежный штраф за нарушения налогового законодательства мог применяться к одному и тому же лицу чаще одного раза в три года. В то же время право СГД на принятие решений о

снижении объема денежного штрафа и право административного суда на рассмотрение соразмерности назначенного СГД денежного штрафа были ограничены – то есть могли реализовываться не чаще одного раза в три года.

Если бы из части первой статьи 33¹ Закона о налогах была исключена оспариваемая норма, СГД имела бы право в каждом отдельном случае оценивать суть и характер нарушения и снижать назначенный денежный штраф. Это обеспечило бы индивидуализацию применения денежного штрафа.

Следовательно, легитимная цель оспариваемой нормы могла быть достигнута другими средствами, в меньшей степени ограничивающими права лица.

16.3. Оценивая адекватность действий законодателя, т.е. то, превышает ли польза, получаемая обществом, наносимый правам и законным интересам лица ущерб, необходимо учитывать, что на практике нередко встречаются случаи, когда налогоплательщика, допустившего невнимательность, например, включившего предналог, который по закону следовало включить в декларацию лишь в следующем месяце, в декларацию на два дня раньше положенного, не следует считать злостным неплательщиком налогов (см., например, решение Департамента по административным делам Сената Верховного суда Латвийской Республики от 30 марта 2005 года по делу № SKA-21. *Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta spriedumi un lēmumi 2005.* – Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2006, 50. – стр. 57). Следовательно, оспариваемая норма в одинаковой мере относится как к случаям, в которых суть и характер нарушения позволяют сделать вывод о злонамеренности (осознанных действиях), так и к случаям, в которых такая злонамеренность констатирована быть не может.

Конституционный суд считает, что именно в отношении применения наказания задача законодателя – обеспечить по возможности наибольшую индивидуализацию правового регулирования. Однако и индивидуализация правового регулирования может иметь свои границы, которые определяют (на которые влияют), например, требования отрасли права. То есть законодатель, после оценки всех обстоятельств конкретной области (отрасли),

вправе установить регулирование, не обеспечивающее абсолютной индивидуализации правового регулирования и в одинаковой мере относящееся к объективно сравнимым, хоть и разным случаям.

Польза, получаемая обществом от существования оспариваемой нормы, заключается в уплате денежного штрафа в полном объеме без рассмотрения возможности его снижения. Таким образом, польза заключается в поступлении дополнительных доходов в бюджет государства.

При оценке ущерба, причиненного лицам, необходимо учитывать, что любое ограничение прав нужно рассматривать в контексте каждого конкретного случая, однако это нужно делать на основании принципа соразмерности. В данном случае необходимо оценить, в какой мере защита интересов государства в сфере взимания налогов необходима для обеспечения благосостояния общества. То есть важно сбалансировать права отдельных лиц на индивидуальное рассмотрение нарушения и обязанность государства обеспечить эффективную систему администрирования налогов.

В данном конкретном случае упомянутые интересы нельзя признать согласованными. Оспариваемая норма, в сущности, относится ко всем лицам, допустившим повторное нарушение налогового законодательства в течение трехлетнего периода. В такой ситуации не было механизма, который позволял бы в случае повторного нарушения оценивать индивидуальные обстоятельства и принимать решение о возможности снижения назначенного денежного штрафа. Таким образом, в отдельных случаях на лицо могло налагаться не соответствующее нарушению наказание даже в том случае, если это лицо не было злостным неплательщиком налогов. Более того – запрет, включенный в оспариваемую норму, существовал вне зависимости и от размера назначенного наказания, и от возможностей частного лица заплатить назначенный денежный штраф, и от последствий, наступавших для частного лица в случае неуплаты денежного штрафа, например, от возможной неплатежеспособности. Также необходимо учитывать, что денежный штраф, главным образом становящийся средством для получения дополнительных доходов в бюджет государства, как таковой недопустим.

Следовательно, ущерб, причиняемый правам и законным интересам лиц посредством оспариваемой нормы, превышает пользу, приносимую обществу существованием такой нормы.

Так как легитимная цель оспариваемой нормы может быть достигнута менее ограничивающими средствами и ущерб, причиняемый данной нормой правам и законным интересам лиц, превышает приносимую обществу пользу, данную норму следует признать не соответствующей принципу соразмерности а, следовательно, и статье 1 Конституции.

17. В своем заявлении Заявитель также просил признать не соответствующими статье 1 Конституции и не имеющими силы с момента их принятия слова «не чаще одного раза в год» части первой статьи 33¹ Закона о налогах (в редакции от 31 марта 2004 года). Несмотря на то, что дело о несоответствии данной нормы норме права (акту) высшей юридической силы возбуждено не было, видно, что она содержит регулирование, аналогичное оспариваемой норме. А именно слова «не чаще одного раза в год» также устанавливают ограничение, не позволяющее как СГД, так и административным судам принимать решения о снижении объема денежного штрафа чаще, чем это предусмотрено нормой. Данная норма, так же как оспариваемая норма, не позволяла налоговой администрации индивидуально рассматривать суть и характер нарушения в случае повторного нарушения.

С одной стороны, можно было бы заключить, что так как о соответствии слов «не чаще одного раза в год» части первой статьи 33¹ Закона о налогах (в редакции от 31 марта 2004 года) статье 1 Конституции не получено ответное письмо Сазймы, Конституционный суд не имеет права оценивать соответствие данной нормы норме права (акту) высшей юридической силы. Однако, с другой стороны, очевидно, что данная норма была очень тесно связана с оспариваемой нормой и фактически заменила ее. Упомянутые слова также предусматривали ограничение – аналогичное тому, которое Конституционный суд признал не соответствующим статье 1 Конституции. А именно упомянутые слова также ограничивали возможность

оценки соразмерности примененного наказания определенным отрезком времени – в данном случае равным одному году.

В заявлении содержалась просьба признать слова «не чаще одного раза в год» части первой статьи 33¹ Закона о налогах (в редакции от 31 марта 2004 года) не соответствующими статье 1 Конституции, и в отношении определения границ требования в процессе Конституционного суда требование заявителя является существенным. А именно в случае неясностей содержимое заявления может наилучшим образом раскрыть ту цель, к достижению которой заявитель стремился, обращаясь в Конституционный суд.

Из принципа процессуальной экономии также следует, что было бы нецелесообразно повторно решать вопросы, которые могут быть решены в рамках настоящего дела. Конституционный суд заключил, что «превышение границ требования в решении суда возможно и даже необходимо для обеспечения эффективной защиты прав лица и исполнения решения» (см. пункт 6 решения Конституционного суда от 19 декабря 2007 года по делу № 2007–13–03 и пункт 18 решения Конституционного суда от 17 января 2008 года по делу № 2007–11–03). В правоведении также существует мнение, что в процессе Конституционного суда «бывают случаи, когда допустимо и даже необходимо выходить за пределы требования, включая в проверку и такие нормы, которые не оспаривались, или оценивая соответствие таким нормам, соответствие которым не оспаривалось» (*Endziņš A. Kā vērtēt jaunāko Satversmes tiesas praksi // Jurista Vārds, 9 октября 2007 года, № 41, сmp. 5*).

Расширение границ требования может иметь место, когда этого требует соблюдение принципов процесса Конституционного суда. Одновременно необходимо учитывать, что Конституционный суд *ex officio* может расширить границы требования только с соблюдением определенных критериев, прежде всего «концепции тесной связи».

Для того, чтобы сделать заключение о возможности и необходимости расширения *ex officio* границ требования в отношении других норм в данном конкретном случае, необходимо выяснить следующее:

- 1) настолько ли тесно связаны нормы, в отношении которых осуществляется расширение требования *ex officio*, с оспариваемыми *expressis verbis* в деле нормами, что их оценка возможна в рамках того же самого обоснования или необходима для принятия решения по конкретному делу;
- 2) необходимо ли расширение границ требования для соблюдения принципов процесса Конституционного суда.

Оспариваемая норма и слова «не чаще одного раза в год» части первой статьи 33¹ Закона о налогах (в редакции от 31 марта 2004 года) приняты на основании одного и того же представления законодателя о свободе его действий в сфере налогового права. Поэтому признание обеих этих норм не соответствующими статье 1 Конституции возможно в рамках одного и того же обоснования.

В данном деле Конституционный суд рассмотрел по существу соответствие нормам права высшей юридической силы тех установок законодателя, на основании которых Сазйма приняла не только оспариваемую норму, но и слова «не чаще одного раза в год» части первой статьи 33¹ Закона о налогах (в редакции от 31 марта 2004 года). Таким образом, Конституционный суд по существу уже рассудил юридический спор о соответствии этих норм Конституции.

Задачей Конституционного суда является решение споров, возникающих в связи с соответствием актов низшей юридической силы нормам права высшей юридической силы (см. пункт 2.2 части выводов решения Конституционного суда от 22 февраля 2002 года по делу № 2001-06-03 и пункт 9 решения Конституционного суда от 18 октября 2007 года по делу № 2007-03-01). Пункт 4 части пятой статьи 20 закона О Конституционном суде не позволяет возбуждать в Конституционном суде дела об уже рассмотренном требовании, в свою очередь пункт 5 части первой статьи 29 закона О Конституционном суде предусматривает, что судопроизводство по делу может быть прекращено, если «о том же самом предмете требования было оглашено решение по другому делу». Пункты 2 и 4 части первой статьи 29 закона О Конституционном суде также «направлены

на то, чтобы обеспечивалась экономия процесса Конституционного суда и чтобы Конституционному суду не приходилось выносить решений по делам, в которых спора больше не существует. Если спора больше не существует, процесс Конституционного суда теряет смысл» (*пункт 11.2 решения Конституционного суда от 12 июня 2007 года о прекращении судопроизводства по делу № 2007-06-03*).

Следовательно, слова «не чаще одного раза в год» части первой статьи 33¹ Закона о налогах (в редакции от 31 марта 2004 года) также могут быть признаны не соответствующими принципу соразмерности.

18. Саэйма указывает на то, что признание оспариваемой нормы недействительной не решило бы всех проблем, так как решение Конституционного суда по существу потребовало бы позитивного регулирования со стороны законодателя и, возможно, пересмотра других действовавших в то время норм. В свою очередь Заявитель указывает, что в случае отмены оспариваемой нормы необходимости в позитивном регулировании не было бы. То есть дела, в рамках которых учреждение ранее применяло оспариваемую норму, могут рассматриваться с соблюдением сути и характера нарушений и прямого применения принципа соразмерности.

Конституционный суд напоминает, что принятие решений о том, как в каждом конкретном случае следует правильно применять нормы права, не входит в число его основных задач (*см. пункт 17 решения Конституционного суда от 4 января 2005 года по делу № 2004–16–01*). Вопросы, относящиеся к применению и интерпретации конкретных законодательных норм, в основном, входят в компетенцию судов общей юрисдикции, а также административных судов. Следовательно, у Конституционного суда нет оснований ставить под сомнение мнение Заявителя о том, что допустимо признание оспариваемой нормы недействительной без внесения дополнительных поправок в законы.

19. Так как Конституционный суд признал оспариваемую норму и слова «не чаще одного раза в год» части первой статьи 33¹ Закона о налогах (в редакции от 31 марта 2004 года) не соответствующими статье 1 Конституции,

необходимо решить вопрос о том, с какого момента упомянутые нормы теряют свою силу.

Заявитель просил признать оспариваемую норму недействительной с момента ее принятия. В свою очередь в ответном письме Сазймы анализ упомянутого вопроса отсутствовал.

Конституционный суд уже признал, что в делах, в которых рассматривается соответствие потерявшей силу нормы права нормам права высшей юридической силы, решение суда может иметь обратную силу (*см. пункт 6 настоящего решения*). В отношении оспариваемой нормы Конституционный суд признаёт, что объективно невозможно установить другой момент, с которого оспариваемая норма могла бы быть признана недействительной, кроме момента, указанного в заявлении, то есть момента ее принятия.

Упомянутый вывод также относится к словам «не чаще одного раза в год» части первой статьи 33¹ Закона о налогах (в редакции от 31 марта 2004 года). А именно Заявитель также просил признать их недействительными с момента принятия, и Конституционный суд не видит другого объективно определяемого момента, кроме момента принятия нормы.

20. Конституционный суд также учитывает то, что отмена оспариваемой нормы с момента ее издания или вступления в силу не должна приводить к ущемлению существенных интересов государства (общества) или ставить их под угрозу (*см., например, пункт 25 решения Конституционного суда от 16 декабря 2005 года по делу № 2005-12-0103*). Так как сфера налогового права является существенной сферой деятельности государства, нельзя допустить возникновение ситуации, при которой отмена оспариваемой нормы привела бы к пересмотру всех решений СГД, которые вступили в силу и в которых данная норма могла применяться, или значительной их части.

Таким образом, Конституционный суд считает, что отмене оспариваемой нормы и слов «не чаще одного раза в год» части первой статьи 33¹ Закона о налогах (в редакции от 31 марта 2004 года) в данном случае

нельзя присвоить общую обратную силу. Решением, подходящим для данной правовой ситуации, является отмена упомянутых норм только в отношении тех дел, которые все еще находятся в судопроизводстве. А именно тех дел, в рамках которых лица оспорили и обжаловали назначенные СГД денежные штрафы или дополнительно начисленные налоги, и окончательные постановления по которым еще не вступили в силу до оглашения настоящего решения.

Постановляющая часть

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

постановил:

1. Применительно к делам, находящимся в судопроизводстве, признать слова «не чаще одного раза в три года» части первой статьи 33¹ закона «О налогах и пошлинах» (в редакции от 13 апреля 2000 года) не соответствующими статье 1 Конституции Латвийской Республики и не имеющими силу с момента их принятия.

2. Применительно к делам, находящимся в судопроизводстве, признать слова «не чаще одного раза в год» части первой статьи 33¹ закона «О налогах и пошлинах» (в редакции от 31 марта 2004 года) не соответствующими статье 1 Конституции Латвийской Республики и не имеющими силу с момента их принятия.

Решение окончательно и обжалованию не подлежит.

Решение вступает в силу со дня его опубликования.

Председатель судебного заседания

Г. Кутрис