



КОНСТИТУЦИОННЫЙ СУД ЛАТВИЙСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

РЕШЕНИЕ

именем Латвийской Республики

Рига, 6 декабря 2010 года

по делу № 2010-25-01

Конституционный суд Латвийской Республики в следующем составе: председатель судебного заседания Гунарс Кутрис, судьи Каспарс Балодис, Айя Бранта, Кристине Крума, Винета Муйжниеце и Викторс Скудра,

по конституционным жалобам Мартиньша Траутманиса и Мартиньша Драудиньша,

на основании статьи 85 Конституции Латвийской Республики, пункта 1 статьи 16, пункта 11 части первой статьи 17, а также статей 19² и 28¹ Закона о Конституционном суде,

на судебном заседании 3 ноября 2010 года в письменном процессе рассмотрел дело

«О соответствии статьи 6 (в части об исключении пункта 3 части первой статьи 9 закона «О подоходном налоге с населения») закона «Поправки к закону «О подоходном налоге с населения»» от 1 декабря 2009 года и пункта 13 части третьей статьи 8 и части девятой статьи 16¹ закона «О подоходном налоге с населения» статьям 1 и 105 Конституции Латвийской Республики».

Констатирующая часть

1. До 1 января 2010 года пункт 3 части первой статьи 9 закона «О подоходном налоге с населения» (далее – Закон о ПНН) устанавливал, что

в облагаемый годовой доход не включаются и налогом не облагаются доходы от вкладов и депозитов, размещенных в кредитных учреждениях и ссудо-сберегательных обществах, зарегистрированных в Латвийской Республике, других государствах-членах Европейского Союза или в государствах Европейской экономической зоны, а также доходы от ипотечных залоговых знаков.

1 декабря 2009 года Саэйма в рамках пакета законопроектов государственного бюджета приняла «Поправки к закону «О подоходном налоге с населения»» (далее – Поправки), вступившие в силу 1 января 2010 года.

Статья 6 Поправок в числе прочего предусматривает исключить упомянутый пункт 3 части первой статьи 9 Закона о ПНН.

Поправки одновременно дополняют Закон о ПНН несколькими нормами, регулирующими удержание налога из упомянутых доходов, в том числе пунктом 13 части третьей статьи 8 и статьей 16¹.

Пункт 13 части третьей статьи 8 определяет, что к прочим налогооблагаемым доходам физического лица причисляются процентные и приравняемые к ним доходы, а также доходы, связанные с процентными доходами.

В свою очередь, часть девятая статьи 16¹ предусматривает:

«Днем получения процентного дохода и, соответственно, также днем выплаты процентного дохода в понимании настоящего закона считается день, когда физическое лицо получает право без ограничений распоряжаться соответствующим доходом в соответствии с заключенным договором или законом, и соответствующий доход становится доступным этому лицу в форме и порядке, установленных договором или законом».

2. Заявители Мартиньш Траутманис и Мартиньш Драудиньш (далее в тексте также Заявители) считают, что статья 6 Поправок (в части об исключении пункта 3 части первой статьи 9 Закона о ПНН), пункт 13 части третьей статьи 8 и часть девятая статьи 16¹ Закона о ПНН (далее – оспариваемые нормы) ущемляют в отношении них установленное Конституцией право на собственность и противоречат принципу правового доверия, так как регулирование с обратной силой применяется

к вкладам, которые были сделаны до вступления оспариваемых норм в силу. Таким образом, по мнению Заявителей, оспариваемые нормы не соответствуют статьям 1 и 105 Конституции Латвийской Республики (далее в тексте – Конституция). Заявители просят Конституционный суд признать оспариваемые нормы утратившими силу с момента их принятия.

2.1. Заявитель М. Траутманис 23 января 2009 года осуществил вложение с капитализацией на период продолжительностью в 12 месяцев. Из суммы процентов, начисленных на январь 2010 года, в соответствии с оспариваемыми нормами удерживается подоходный налог с населения (см. *выписку срочного вклада в акционерном обществе «Latvijas Hipotēki un zemes banka» от 8 марта 2010 года о периоде с 1 января по 8 марта 2010 года, стр. 6 тома 1 материалов дела*).

По мнению Заявителя, налоговое право является особой областью, в которой недопустима обратная сила. Ее допустимость в случае оспариваемой нормы противоречит принципу правового доверия, следующего из статьи 1 Конституции. Принимая менее благоприятные для вкладчиков нормы, законодатель был обязан предусмотреть щадящий переход на новое правовое регулирование, что не было сделано.

В заявлении указано, что посредством налогового и пошлинного регулирования, обязывающего осуществлять обязательные платежи, снижается стоимость имущества, в связи с чем затрагивается право лица на собственность. Предусматриваемое оспариваемыми нормами ограничение основных прав установлено законом и имеет легитимную цель, однако это ограничение не является необходимым в демократическом обществе. Легитимной цели можно достигнуть более щадящими средствами, например, не облагая налогом вклады и депозиты, сделанные до вступления в силу оспариваемых норм. Кроме того, не соблюдается принцип соразмерности. Ущерб индивидуума, понесенный в связи с оспариваемыми нормами, превышает пользу, получаемую обществом.

2.2. Заявитель М. Драудиньш 15 января 2009 года оформил депозит на срок до 15 января 2010 года. С процентов, зачисленных в

январе 2010 года, в соответствии с оспариваемыми нормами был удержан подоходный налог с населения (*см. справку № 10-002-160 Ридзенского филиала SEB банка от 12 марта 2010 года, стр. 8 тома 2 материалов дела*).

Заявитель считает, что оспариваемые нормы не позволяют ему по собственному усмотрению распоряжаться частью приносимых имуществом плодов и, следовательно, противоречат статье 105 Конституции. Ограничение основных прав Заявителя несоразмерно, так как государство приняло решение обложить налогом вклады, накопленные Заявителем за всю жизнь, но не обложило прогрессивным подоходным налогом вознаграждение работников государственных учреждений.

Кроме того, налог был назначен без учета подсчитанной Государственным управлением статистики инфляции в стране, в связи с чем не были предусмотрены соответствующие льготы. Убытки от ежегодной инфляции выше, нежели выгода от размещенного в банке депозита.

По мнению Заявителя, оспариваемые нормы имеют обратную силу, что недопустимо согласно принципу правового доверия. Обременяющие налоговые законы, которые отменяют или ограничивают существовавшее прежде регулирование, нельзя относить к уже осуществленным действиям, то есть, к уже заключенным депозитным договорам. Законодатель должен был определить период перехода на новое регулирование, чтобы дать вкладчику возможность выбрать – размещать деньги в банке или хранить дома. Заявитель полагался на то, что в январе 2010 года получит конкретную сумму, однако оспариваемые нормы не позволяют ему это сделать.

Излагая мнение после ознакомления с материалами дела, Заявитель подчеркивает, что возможной легитимной цели можно достигнуть более щадящими средствами, например, продлив переходный период до принятия закона о бюджете на следующий год или не применяя оспариваемые нормы к уже заключенным депозитным договорам. Налогом допустимо обложить только вклады, сделанные лицами, которые

при заключении соответствующего договора знали о том, что проценты будут облагаться налогом.

3. Институтция, издавшая оспариваемый акт, – Сазэйма – считает, что оспариваемые нормы соответствуют правовым нормам высшей юридической силы, и просит их признать соответствующими статьям 1 и 105 Конституции.

Сазэйма не отрицает, что оспариваемые нормы предусматривают ограничение основных прав, установленных статьей 105 Конституции. Однако упомянутые нормы направлены на достижение легитимной цели – благосостояния общества. Государство имеет широкую свободу действий в принятии решений в рамках налоговой политики относительно того, когда и какой налог ввести, какую налоговую ставку и порядок применения установить.

Сазэйма указывает на то, что доходы от капитала имеют характер получения прибыли. Эти доходы лицо может использовать и как дополнительные, и как основные доходы. Предыдущее регулирование создавало для процентных доходов особо благоприятный налоговый режим по сравнению с другими видами дохода. Целью упомянутого регулирования была стимуляция создания накоплений. Однако в период экономического спада наряду с такой стимуляцией необходимо обеспечить более равномерную налоговую нагрузку на все виды доходов. В связи с этим в Поправках установлены соответствующие виды капитальных активов, доход от которых облагается налогом на прирост капитала (15-процентная ставка) и другой доход от капитала, не являющийся приростом капитала, в том числе процентный доход (10-процентная ставка).

В ответном письме подчеркивается, что система подоходного налога с населения основана на принципе справедливости, в соответствии с которым подоходный налог с населения зависит от платежеспособности налогоплательщика. Процентные доходы в основном доступны наиболее зажиточной части населения, в то время как для менее зажиточной его части главным источником существования являются доходы от оплачиваемого труда, которые всегда облагались подоходным налогом с

населения. Поэтому решение, предусматривающее обложение доходов физических лиц от капитала по уменьшенной ставке, следует считать справедливым и соразмерным.

В ответном письме указывается на следующий характерный для налоговой системы аспект: доход (прибыль) налогом облагается тогда, когда он получен (выплачен), при этом не производится оценка того, сколько лет и усилий (инвестиций, вкладов) было для этого необходимо. Например, если предприятие получает прибыль только после того, как оно на протяжении нескольких лет инвестировало существенные средства в собственное развитие, к полученному доходу применяется ставка, существующая на соответствующий год, а не ставка, существовавшая на момент инвестирования. Таким образом, в деле нельзя констатировать наличие обратной силы, так как налогом облагается доход в момент его получения.

Сазэйма подчеркивает, что у лица не может быть правового доверия в отношении того, что государство не введет какой-либо налог или установит для него особый режим применения. Кроме того, намерение правительства обложить подоходным налогом с населения также и доход от капитала было обнародовано уже в Декларации о планируемой деятельности Кабинета Министров от 20 декабря 2007 года.

Сазэйма не отрицает, что регулирование, предусмотренное пунктом 3 части первой статьи 9 Закона о ПНН, а именно – то, что доходы от депозитов и вкладов, размещенных в кредитном учреждении, не облагаются подоходным налогом с населения, долгое время оставалось неизменным, несмотря на отдельные уточняющие поправки. Тем не менее, в условиях стремительного экономического спада в Латвии несоразмерны правовое доверие в отношении того, что для прироста капитала будет сохранен прежний налоговый режим, и необходимость собрать налог как можно скорее, обеспечивая таким образом справедливую налоговую политику (в особенности принимая во внимание тот факт, что была повышена ставка подоходного налога с населения для трудовых ресурсов) и уменьшение снижения финансирования, необходимого для выполнения важных для общества функций.

В ответном письме указано, что обложение подоходным налогом с населения доходов, полученных от прироста капитала, направлено на достижение легитимной цели – благосостояния общества. Упомянутое налогообложение соответствует принципам справедливости и соразмерности, так как предусматривает разумный размер налога на доходы, имеющие характер прибыли.

Часть выводов

4. Статьей 1 Конституции установлено, что Латвия является независимой демократической республикой. В практике Конституционного суда укрепилось мнение, что из заключенного в упомянутой статье понятия демократической республики вытекает обязанность государства в своей деятельности соблюдать основные принципы правового государства, в том числе принцип правового доверия (*см., например, пункт 4 решения Конституционного суда от 19 июня 2010 года по делу № 2010-02-01*). Согласно принципу правового доверия, государственные учреждения в своей деятельности должны быть последовательны в отношении издаваемых нормативных актов и соблюдать принцип правового доверия, которое у лиц может возникнуть в связи с конкретной правовой нормой (*см., например, пункт 3.2 части выводов решения Конституционного суда от 19 марта 2002 года по делу № 2001-12-01*). Тем не менее, принцип правового доверия не исключает возможности государства изменять существующее правовое регулирование. Внося поправки в правовое регулирование, государство обязано принимать во внимание права, в отношении сохранения или реализации которых у лица могло образоваться правовое доверие. Принцип правового доверия требует, чтобы государство, изменяя нормативное регулирование, соблюдало разумное равновесие между доверием лиц и интересами, ради обеспечения которых меняется регулирование (*см. пункт 15 решения Конституционного суда от 15 марта 2010 года по делу № 2009-44-01*).

Оценивая соответствие какой-либо правовой нормы правовым принципам, вытекающим из основных конституционных ценностей

государства, установленных статьей 1 Конституции, необходимо принимать во внимание то, что проявление этих принципов в различных областях права может различаться. На контроль, осуществляемый Конституционным судом, в числе прочих факторов влияет характер оспариваемой нормы, ее связь с другими конституционными нормами и место в правовой системе. Имеется в виду то, что свобода действий законодателя в регулировании конкретного вопроса может быть более широкой или узкой, и задача Конституционного суда – оценить, соответствует ли объем используемой Сазимой свободы действия объему, установленному Конституцией (*см. пункты 15.2 и 15.3 решения Конституционного суда от 8 ноября 2006 года по делу № 2006-04-01*).

Таким образом, в данном деле соответствие оспариваемых норм статье 1 Конституции следует оценивать во взаимосвязи со статьей 105 Конституции.

5. Статьей 105 Конституции установлено: «Каждый имеет право на собственность. Собственность нельзя использовать вопреки интересам общества. Право на собственность может быть ограничено только согласно закону. Принудительное отчуждение собственности в интересах общества допустимо только в исключительных случаях на основании отдельного закона за справедливое возмещение».

Конституционный суд заключил, что статья 105 Конституции предусматривает как беспрепятственную реализацию права на собственность, так и право государства в интересах общества ограничивать пользование имуществом (*см., например, часть выводов решения Конституционного суда от 20 мая 2002 года по делу № 2002-01-03*).

Оценивая конституционность отдельных норм Закона о ПНН, Конституционный суд в числе прочего указал, что обязанность платить налоги всегда означает ограничение права на собственность (*см. пункт 19.1 решения Конституционного суда от 11 апреля 2007 года по делу № 2006-28-01 и пункт 19 решения от 8 июня 2007 года по делу № 2007-01-01*).

Таким образом, регулирование, установленное оспариваемыми нормами, в той мере, в которой оно предусматривает обязанность лица платить налоги, входит в совокупность основных прав, установленных статьей 105 Конституции.

6. Так как в деле оспариваются три разные нормы, необходимо оценить, является ли целью всех оспариваемых норм обязать лицо платить налоги, а именно – предусматривают ли все оспариваемые нормы ограничение основных прав, установленных статьей 105 Конституции.

6.1. Из статьи 6 Поправок, в той мере, в которой она предполагает исключить пункт 3 части первой статьи 9 Закона о ПНН, а также из пункта 13 части третьей статьи 8 Закона о ПНН, вытекает обязанность лица платить подоходный налог с населения из процентного дохода. Таким образом, упомянутые нормы предусматривают ограничение основных прав лица, установленных статьей 105 Конституции.

6.2. В свою очередь, цель части девятой статьи 16¹ закона о ПНН – не предусмотреть обязанность лица платить подоходный налог с населения из процентного дохода, а лишь конкретизировать детали, связанные с уплатой налога. В ответном письме от 9 июня 2010 года Сазыма указывает, что оспариваемая норма «является лишь технически уточняющей и не регулирует вопрос о силе вновь принятой правовой нормы во времени» (*стр. 60 тома 1 материалов дела*). Если бы данная норма сама по себе была признана утратившей силу, все равно сохранилась бы обязанность лица платить подоходный налог с населения из процентного дохода, в том числе из процентного дохода, полученного от вклада, сделанного до вступления Поправок в силу.

В заявлениях не представлено юридическое обоснование того, что нормам Конституции не соответствует установленное частью девятой статьи 16¹ регулирование, касающееся дня, который считается днем получения или выплаты процентного дохода – например, что днем получения процентного дохода следует считать какой-либо другой день,

или что упомянутый налог необходимо платить в другое время или в другом порядке.

Тем не менее, необходимо принять во внимание, что данная оспариваемая норма неразрывно связана с другими оспариваемыми нормами. Если оспариваемые нормы, предусматривающие уплату налога с процентного дохода, признаются не соответствующими Конституции и утратившими силу, утратившей силу следует считать и часть девятую статьи 16¹ Закона о ПНН. Таким образом, все оспариваемые нормы необходимо рассматривать как единое регулирование, предусматривающее обязанность лица платить подоходный налог с населения из процентного дохода (далее – оспариваемое ограничение).

7. Чтобы оценить конституционность ограничения установленных статьей 105 Конституции основных прав, необходимо выяснить, установлено ли упомянутое ограничение законом, установлено ли оно ради легитимной цели и соответствует ли оно принципу соразмерности. Кроме того, регулирование, предусматривающее уплату какого-либо налога, необходимо расценивать как ограничение, введенное в правовые налоговые отношения для того, чтобы обеспечить формирование бюджетов государства и самоуправлений (*см. пункт 22 решения Конституционного суда от 8 июня 2007 года по делу № 2007-01-01*).

8. В деле оспариваются нормы, включенные Поправками в Закон о ПНН, а также норма Поправок, предусматривающая исключение пункта 3 части первой статьи 9 Закона о ПНН. В рамках рассматриваемого дела не оспаривается то, что Поправки приняты и объявлены в надлежащем процессуальном порядке и не содержат материалов, могущих вызвать сомнения на этот счет.

Таким образом, оспариваемое ограничение установлено законом.

9. Необходимость любого ограничения основных прав должна быть обоснована соответствующими условиями и аргументами, свидетельствующими о том, что ограничение установлено ради обеспечения важных интересов – легитимной цели (*см., например, пункт*

9 решения Конституционного суда от 22 декабря 2005 года по делу № 2005-19-01).

Налог является необходимым условием государственно организованного общества и неотъемлемой частью государственной политики (см.: *Lazdiņš J. Ievads nodokļu tiesībās. Jurista Vārds, № 40, 10 октября 2006 года*). Реализация основного принципа финансовой жизни государства регулируется статьей 66 Конституции, предусматривающей, что Сазьма ежегодно перед началом хозяйственного года принимает решение о бюджете доходов и расходов государства. Бюджет является хозяйственным планом государства, в котором на основании существующих законов, в том числе налоговых законов, предусмотрены доходы и расходы государства на определенный хозяйственный период (см.: *Dišlers K. Ievads Latvijas valststiesību zinātnē. Rīga, A. Gulbis, 1930, стр. 141*). Доходы от налогов составляют существенную и неотъемлемую часть общих доходов государственного бюджета; доходы от налогов обеспечивают способность государства выполнять свои функции, а также свои обязательства в области обеспечения основных прав. То, что в Латвийском государстве лицо обязано платить установленные законодателем налоги, также косвенно вытекает из статьи 73 Конституции.

Конституционный суд уже ранее заключил, что взимание подоходного налога с населения установлено в интересах благосостояния общества. Имеется в виду, что основная функция подоходного налога с населения как прямого налога – фискальная функция, обеспечивающая поступление дохода в бюджеты государства и самоуправлений. С помощью этих доходов возможно финансировать приоритетные социальные и экономические мероприятия, а также снижать неравномерность доходов и уровней благосостояния лиц. По этой причине государство использует налоговую политику и для достижения целей социальной политики. Большая часть подоходного налога с населения зачисляется в бюджет самоуправления, на территории которого расположено место жительства соответствующего налогоплательщика. Таким образом обеспечивается большая часть бюджетных доходов местных самоуправлений; эти доходы используются в том числе и для

реализации социальных программ самоуправлений (см. пункт 23 решения Конституционного суда от 8 июня 2007 года по делу № 2007-01-01).

Таким образом, оспариваемое ограничение имеет легитимную цель – защита благосостояния общества.

10. При констатации легитимной цели ограничения необходимо оценить его соответствие принципу соразмерности. Чтобы выяснить, является ли соответствующее ограничение соразмерным, Конституционный суд обычно оценивает следующее: во-первых, применимы ли используемые средства к достижению легитимной цели; во-вторых, нет ли возможности достигнуть легитимной цели другими средствами, в меньшей степени ограничивающими права и законные интересы индивидуума; в-третьих, превосходит ли польза, получаемая обществом, наносимый индивидууму ущерб. Однако в области налогового права к законодателю нельзя выдвигать те же условия, что, например, в области защиты и обеспечения гражданских или политических прав. Специфика соответствующей области права определяет и границы конституционного контроля – с точки зрения ограничения основных прав Конституционный суд главным образом может оценивать то, не является ли уплата налога несоразмерным бременем для адресата и соответствует ли нормативное налоговое регулирование общим правовым принципам (см. пункт 24 решения Конституционного суда от 8 июня 2007 года по делу № 2007-01-01).

Обязанность платить налоги неразрывно связана со средствами, обеспечивающими выполнение этой обязанности, то есть, государство не только налагает на налогоплательщиков обязанность платить налоги в конкретном размере, но и предусматривает порядок начисления, удержания и уплаты этих налогов, а также ответственность в случае невыполнения обязанности (см. пункт 13 решения Конституционного суда от 11 апреля 2007 года по делу № 2006-28-01).

Конституционные суды других государств также указывают на то, что государство при определении и реализации собственной налоговой политики пользуется широкой свободой действия. Например, Конституционный суд Литовской Республики подчеркнул, что

установление налогов является эксклюзивной конституционной компетенцией законодателя. Облагаемые налогом объекты могут быть очень разнообразными. Учитывая то, что Конституция предусматривает компетенцию законодателя определять, кто облагается налогом, законодатель имеет и широкую свободу действий в принятии решений об исключениях (см. решение Конституционного суда Литовской Республики от 22 декабря 2006 года по делу № 47/03, <http://www.lrkt.lt/dokumentai/2006/r061222.htm>).

Конституционный суд Бельгии указывает, что в рамки свободы действий законодателя входит право выбирать, какие налоговые ставки применимы к тем или иным категориям лиц, а также право устанавливать детали соответствующего регулирования (см. пункт 13.1 решения Конституционного суда Бельгии от 22 июня 2005 года по делу № 107/2005 В <http://www.const-court.be>).

В постоянной юриспруденции Федерального конституционного суда Германии укрепилось мнение, что первая часть статьи 14 Основного закона ФРГ, предусматривающая основное право лица на собственность, не претерпевает, если государство налагает на лицо публично-правовые обязанности по уплате денежных средств, не являющиеся для этого лица чрезмерным обременением и не оказывающие существенного влияния на его финансовое положение (см., например, решение Второго сената Федерального конституционного суда Германии от 5 февраля 2002 года по делу № 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 16<32>).

Оценивая границы свободы действия законодателя в отношении установления какого-либо налога для конкретного объекта, необходимо учитывать то, что Конституция *expressis verbis* уполномочивает законодателя принимать государственный бюджет и, следовательно, определять расходы и доходы государства. Таким образом, Конституция уполномочивает законодателя реализовывать фискальную политику, обеспечивающую необходимые государству доходы. Установленные статьей 105 Конституции основные права нельзя рассматривать в отрыве от конституционной обязанности лица платить в надлежащем порядке установленные налоги.

10.1. Налоги из доходов лиц почти везде являются существенным источником доходов государства. К доходам, которые облагаются таким налогом, обычно причисляются и доходы от капитала, в том числе доходы от процентов. В настоящий момент в государствах Европы доходы от процентов облагаются налогом, хотя применение этого налога системно отличается. Например, в Федеративной Республике Германия в отношении доходов от капитала, превышающих известный минимум, установлен налог в размере, существенно превышающем налог, предусмотренный оспариваемыми нормами (см., например, <http://www.nheydorn.de/abgeltungssteuer.html>). В Австрии (см. <http://www.gv.ris.bka.gv.at>) и Великобритании (см. *ответное письмо Саэймы, стр. 22 тома 2 материалов дела*) эти доходы облагаются подоходным налогом в числе других доходов соответствующего лица. В свою очередь, на Кипре процентная ставка подоходного налога зависит от типа лица, выплачивающего процентный доход (см. *ответное письмо Саэймы, стр. 22 тома 2 материалов дела*).

Доходы от обложения налогом денежного капитала составляли доход Латвийского государства и до оккупации, с 1918 года (см.: *Latviešu konversācijas vārdnīca, том 15, Рига, книжное издательство А. Gulbis, 1937, стр. 29113–29114*).

На пленарном заседании Верховного совета Латвийской Республики 6 апреля 1993 года, при обсуждении проекта закона о ПНН, представитель Министерства экономических реформ – заместитель руководителя отдела налоговой политики В. Блиновс – отстаивал концепцию, заключающуюся в том, что подоходным налогом с населения следует облагать все доходы, в том числе доходы от вкладов, размещенных в кредитных учреждениях. В своей речи В. Блиновс ссылаясь и на регулирование статьи 455 закона «О подоходном налоге», действовавшего в Латвийской Республике в предоккупационный период, а именно – налогом на доходы от денежного капитала облагаются: 1) дивиденды, которые согласно решению полного собрания акционерного или паевого общества подлежат выплате владельцам акций или паев; 2) доходы от всевозможных видов ценных бумаг государства, самоуправлений и частных учреждений; 3) рента за различного вида

вложения денежного капитала в банки, банковские конторы и банки взаимного кредита. В свою очередь, депутат О. Кехрис – председатель Экономической комиссии Верховного совета – указал, что на упомянутое предложение Министерства экономических реформ следует смотреть с точки зрения хозяйственного положения в целом, оценивая, что для государства важнее – развитие финансового рынка и стимуляция накоплений, или же стимуляция потребления (*см. стенограмму пленарного заседания Верховного совета от 6 апреля 1993 года http://www.saeima.lv/steno/AP_steno/1993/st_930406v.htm*).

Верховный совет Латвийской Республики принял Закон о ПНН в мае 1993 года, и закон вступил в силу 1 января 1994 года. Статья 1 упомянутого закона предусматривала, что подоходный налог с населения – это налог, которым облагаются доходы, получаемые физическим лицом. В свою очередь, статья 9 устанавливала исключения из общего регулирования – виды не облагаемых налогом доходов; в частности, пункт 3 упомянутой статьи предусматривал, что в облагаемый налогом годовой доход не включаются и налогом не облагаются доходы от вложений и депозитов в кредитных учреждениях.

Таким образом, в отношении процентного дохода законодатель установил наиболее благоприятный налоговый режим, чтобы достигнуть конкретной экономическо-политической цели – простимулировать формирование денежных накоплений и развитие финансового рынка.

Уже в декабре 2007 года в пункте 5.70 Декларации о планируемой деятельности Кабинета Министров под руководством И. Годманиса была предусмотрена разработка современного закона о подоходном налоге с населения, с установлением продуманного, справедливого порядка обложения налогом дохода от капитала (*см. <http://www.mk.gov.lv/mk/vesture/godmana-valdiba-2>*).

Нельзя отрицать, что регулирование, установленное пунктом 3 статьи 9 закона о ПНН, действовало на протяжении длительного периода, и у лиц могло сформироваться субъективное правовое доверие в отношении того, что упомянутое регулирование не изменится и в дальнейшем. Однако правовое доверие лица в отношении того, что налоговая льгота не будет отменена даже в случае смены приоритетов

экономической политики, не может защищаться в той же степени, что и правовое доверие лиц в других случаях установления имущественных ограничений.

10.2. Заявители считают, что легитимной цели можно достигнуть и в случае, если оспариваемые нормы будут применены лишь к процентным доходам от вложений, сделанным после вступления Поправок в силу.

Однако, «оценивая возможность достижения легитимной цели и более щадящими средствами, Конституционный суд принимает во внимание, что более щадящим является не любое другое средство, а исключительно средство, позволяющее достигнуть легитимной цели на том же качественном уровне» (*пункт 19 решения Конституционного суда от 13 мая 2005 года по делу № 2004-18-0106*). С помощью альтернативного средства, упомянутого Заявителями, легитимной цели на том же качественном уровне достигнуть было бы невозможно. В деле отсутствуют материалы, которые бы указывали на другие альтернативные средства, с помощью которых можно было бы достигнуть легитимной цели на том же качественном уровне.

Кроме того, для процентного дохода был установлен более щадящий режим – существенно более низкие процентные ставки, нежели, например, для доходов лиц от оплачиваемого труда.

10.3. Нельзя отрицать, что в демократическом правовом государстве случаи, когда закону присваивается обратная сила, считаются исключением. К регулированию в области налогов применяются особые требования, однако это не означает, что в отдельных случаях и в области налогов закон может быть наделен обратной силой (*см. пункт 4.2 решения Конституционного суда от 19 июня 2010 года по делу № 2010-02-01*).

В практике конституционных судов в области налогов делается различие между так называемой истинной и неистинной обратной силой. Истинная обратная сила затрагивает правовые отношения, прекратившиеся до вступления соответствующей нормы в силу, неистинная – правовые отношения, которые все еще продолжают (*см.,*

например, сводку решения Конституционного трибунала Республики Испания от 18 мая 2009 года по делу № 116/2009 <http://www.codices.coe.int>).

В рассматриваемом деле нельзя констатировать, что в отношении кого-либо из Заявителей оспариваемые нормы были применены с так называемой истинной обратной силой и налог был взят из процентных доходов, которые лицо получило до вступления Поправок в силу.

Общий принцип Закона о ПНН заключается в том, что доходы лица облагаются налогом, действительным на момент получения этих доходов. Так, доходы лица от оплачиваемого труда облагаются налогом в соответствии с регулированием, действительным на день выплаты заработной платы, а не на день заключения трудового договора; доходы от творческой работы – в соответствии с регулированием, действительным на день получения авторского вознаграждения, а не на день, когда лицо начало написание соответствующего труда; доходы, получаемые лицом от реализованных плодов, облагаются налогом в соответствии с регулированием, действующим на день реализации, а не на день посадки плодового дерева.

Согласно описанному общему принципу, также процентные доходы лица облагаются налогом в соответствии с регулированием, действующим на день получения процентного дохода, а не на день, когда лицо сделало вложение.

Статья 70 Закона о кредитных учреждениях предусматривает, что проценты подлежат выплате 31 декабря каждого года, а также при полном возврате кредита или вклада. В свою очередь, статья 69 того же закона предписывает, что размер процентной ставки и порядок выплаты процентов устанавливается договором между банком и клиентом. Таким образом, в зависимости от условий конкретного договора возможны самые разные варианты продолжительности периода после вступления Поправок в силу, за который лицо получает входящие плоды капитала – проценты – в качестве дохода.

Общий принцип налоговой сферы предусматривает, что период таксации составляет один год, соответствующий календарному году. Статья 7 Закона о ПНН предусматривает, что «годовой доход

плательщика – это совокупность денег, натуральных ценностей и услуг, полученных в течение всего таксационного периода (календарного года)». Также, в соответствии со статьей 3 Закона о бюджете и финансовом руководстве, «хозяйственный года начинается 1 января и заканчивается 31 декабря».

Лицам следовало считаться с тем, что в случае, если экономическая ситуация и потребности государства изменятся, могут измениться и налоговые ставки и льготы. В связи с этим лица, заключающие договор о вкладе на конкретный период, превышающий хозяйственный год, не имели объективного основания полагаться на то, что существующее регулирование в отношении налоговых льгот останется неизменным на протяжении всего срока действия договора.

Ситуации, подобные той, что рассматривается в данном деле, складывались и в практике конституционных судов других государств. Например, Федеральный конституционный суд Германии готовил решение по делу об отмене налоговой льготы для процентных доходов от отдельных ценных бумаг с фиксированной ставкой – социальных ипотечных залоговых знаков. Суд заключил, что отмена налоговой льготы в отношении процентов, полученных от упомянутых ценных бумаг, соответствует конституционным требованиям. Отмена была установлена обратной силой, но в такой форме, что интересы государства и благосостояние общества были поставлены выше, чем заслуживающая защиты заинтересованность подателей жалобы в сохранении прежнего положения (*см. решения Второго сената Федерального конституционного суда Германии от 5 февраля 2002 года по делам № 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 16<32>*).

10.4. Заявитель М. Драудиныш указывает также на несоразмерное ограничение имущественного права, возникающее в связи с тем, что при обложении процентного дохода подоходным налогом с населения не берется в расчет снижение стоимости вклада, вызванная инфляцией.

Однако Заявитель не учитывает, что вложенный капитал налогом не облагается. Налогом облагаются только процентные доходы, часть которых согласно конкретной налоговой ставке подлежит уплате в

качестве налога. Так как налогом облагаются только процентные доходы, и лишь небольшая их часть подлежит уплате в качестве налога, нельзя утверждать, что у собственника пропадает соответствующая возможность пользоваться собственными капиталовложениями по той причине, что они облагаются налогом. Ущерб стоимости капитала, возникающий по причине инфляции, не связан с обложением процентов налогом. Утверждение Заявителя подразумевает не ущемление основных прав, вызванное обложением процентов налогом, а компенсацию вызванного инфляцией снижения стоимости денежной собственности. Не существует конституционно-правового требования, подразумевающего обязанность государства путем отказа от налогообложения компенсировать вызванное инфляцией снижение денежной стоимости.

Федеральный конституционный суд Германии также не усмотрел ущемления основного права на собственность в деле по конституционным жалобам, направленным против того, что проценты от вложений в кредитные учреждения в 1971, 1973 и 1974 годах были обложены налогом даже в той части, в которой они не превышали снижение стоимости капитала за соответствующий год (*см. решение Первого сената Федерального конституционного суда Германии от 19 декабря 1978 года по делу № 1 BvR 335, 427, 816/76, BVerfGE, 50, 57*).

10.5. Оценивая соразмерность оспариваемого ограничения, Конституционный суд принимает во внимание замечание, сделанное Сэймой в ответном письме, о том, что процентный доход в основном сконцентрирован в наиболее зажиточной части населения (*см. стр. 20 тома 2 материалов дела*). Оспариваемые нормы в основном не касаются доходов социальных групп, нуждающихся в особой защите государства.

Конституционный суд уже сделал вывод, что в момент принятия оспариваемых норм Латвия находилась в условиях беспрецедентного экономического спада (*см., например, решение Конституционного суда от 21 декабря 2009 года по делу № 2009-43-01*). В этих условиях меры по обеспечению доходов в бюджет государства были неизбежны. Они в большей или меньшей степени касались большинства налогоплательщиков. Если бы государство разрешило ситуацию не путем

увеличения дохода в государственный бюджет, а другими средствами, которые могли бы привести, например, к стремительному росту инфляции, последствия для Заявителей и других лиц, вложивших денежные средства в кредитные учреждения, были бы значительно менее благоприятными, так как в результате инфляции снизилась бы стоимость как процентов, так и самих вложений.

Польза, которую получило общество в целом от оспариваемых норм как части совокупности мер по обеспечению дохода в бюджет, превышает ограничение основных прав и правового доверия Заявителей.

Таким образом, оспариваемое ограничение соответствует принципу соразмерности, следовательно, оспариваемые нормы соответствуют статьям 1 и 105 Конституции.

Постановляющая часть

На основании статей 30 – 32 Закона о Конституционном суде
Конституционный суд

п о с т а н о в и л :

1. Признать, что статья 6 (в части об исключении пункта 3 части первой статьи 9 закона «О подоходном налоге с населения») закона «Поправки к закону «О подоходном налоге с населения»» от 1 декабря 2009 года соответствует статьям 1 и 105 Конституции Латвийской Республики.

2. Признать, что пункт 13 части третьей статьи 8 и часть девятая статьи 16¹ закона «О подоходном налоге с населения» соответствуют статьям 1 и 105 Конституции Латвийской Республики.

Решение окончательно и обжалованию не подлежит.

Решение вступает в силу в день его опубликования.

Председатель судебного заседания

Г. Кутрис