



Нормы предыдущего Закона о НДС о возврате НДС не соответствовали Конституции

Давидс Липшенс, БГА "SORAINEN",

<http://ifinances.lv/ru/statiji/yurisprudenciya/nalogi/normi-predidushego-zakona-o-nds-o-vozvrate-nds-ne-sootvetstvovali-konstituchii/13489>

11.04.2018 Конституционный суд (КС) Латвийской Республики принял решение по делу №2017-12-01, с которым части 12³ и 12⁵ статьи 12 Закона "О налоге на добавленную стоимость" (Закон о НДС), в редакции, которая была в силе с 01.01.2010 по 31.12.2012, на сколько они ограничивают право на возврат переплаты налога в разумный срок, были признаны несоответствующими закрепленным в статье 105 Конституции Латвийской Республики правам на имущество.

Оспоренные нормы

В части 12³ [статьи 12](#) редакции Закона о НДС, которая была в силе с 01.01.2010 по 31.12.2012, было установлено:

"Служба государственных доходов, осуществляя мероприятия по администрированию налогов, в течение 30 дней после получения декларации налога за период таксации переносит утвержденную переплаченную сумму налога на следующий период таксации до окончания года таксации, покрывая подлежащую уплате в последующие периоды таксации в государственный бюджет сумму налога."

В свою очередь, в части 12⁵ [статьи 12](#) Закона о НДС было предусмотрено:

"Если для облагаемого лица после направления упомянутой в части 12⁴ настоящей статьи переплаченной суммы налога по-прежнему сохраняется переплаченная сумма налога, таковая переносится на последующие периоды таксации в соответствии с положениями части 12³ этой статьи."

Фактические обстоятельства

[Дело №2017-12-01](#) было заведено после решения Верховного суда (ВС) Латвийской Республики от 28.03.2017 по делу №СКА-65/2017. Налогоплательщик просил признать противоправным решение генерального директора Службы государственных доходов, с которым, на основании оспариваемых норм, переплата налога на добавленную стоимость (НДС) была перенесена на следующий период таксации до окончания года таксации. ВС отметил, что в соответствии с

существующим на тот момент регулированием, у налогоплательщика не было прав получить переплату НДС после очередного периода таксации, если только этот период таксации не находится в конце года таксации. Таким образом, если в следующий период таксации налогоплательщику в государственный бюджет не нужно было совершать платежи, для покрытия которых могла бы использоваться перенесенная с предыдущего периода таксации переплата НДС, или если она значительно превышала эти платежи, в наличие у государства остаются свободные средства налогоплательщика, которые не используются для уплаты налога, а которые налогоплательщик мог бы использовать в своей хозяйственной деятельности. Для налогоплательщика в основном деле такая ситуация может продлиться вплоть до 10 месяцев.

Одновременно ВС отметил, что оспоренные нормы [Закона о НДС](#) приняты на основании статьи 183 [Директивы Совета Европейского Союза 2006/112/ЕК](#) об общей системе налога на добавленную стоимость (Директива НДС). Согласно практике Суда Европейского Союза (СЕС), государственное регулирование, принятое в соответствии со статьей 183 [Директивы НДС](#), должно соответствовать принципу нейтралитета. Возврат переплаченного НДС нужно совершать в разумный период, превышать который допустимо лишь, если создаваемый для налогоплательщика финансовый риск компенсируется процентами за просрочку, что в латвийском регулировании НДС не предусмотрено.

Оценка Конституционного суда

Как участники дела, так и КС Латвийской Республики согласились, что оспариваемые нормы соответствуют всем конституционным критериям правовой нормы. Главным вопросом спора было следующее: превышает ли польза установленного оспариваемыми нормами регулирования обществу причиненный налогоплательщику ущерб?

КС отметил, что, оценив сбалансированность интересов общества и частного лица в регулировании возврата НДС, нужно проверить, обеспечивают ли оспариваемые нормы, что возврат НДС налогоплательщику возвращают в разумный срок. Если оспариваемые нормы этого не обеспечивают – возмещается ли создаваемая таким образом для налогоплательщика финансовая нагрузка, уплатой процентов за просрочку.

Чтобы определить, что считается разумным сроком, КС применил выводы практики СЕС от 12.05.2011 в решении по [делу №С-107/10](#) и от 10.07.2008 в решении по [делу №С-25/07](#). В решении по [делу №С-107/10](#) СЕС признал, что 3-месячный срок возврата переплаты НДС полностью соответствует предоставленной государству свободе воли в рамках общей системы НДС, в свою очередь, в решении по [делу №С-25/07](#) СЕС постановил, что предоставленные налоговой администрации права до 180 дней (6 месяцев) продлить срок возврата НДС для молодых налогоплательщиков не считаются разумными. Стоит отметить, что сноска КС на это решение не совсем корректна, так как рассматриваемый в решении по [делу №С-107/10](#) вопрос, во-первых, охватывал различное отношение к "молодым" (существующим менее года) и "старым" налогоплательщикам, и во-вторых, польское правительство не предоставляло никаких обоснований для необходимости различного отношения. Поэтому доводы СЕС в этом плане не интерпретируются так, что 180 дней (6 месяцев) – это слишком длительный и поэтому неразумный срок, а

что польские национальные правовые нормы, в которых был установлен такой порядок, просто неразумны.

СЕС сделал вывод, что возможный срок возврата переплаты НДС может составлять от 1 месяца вплоть до более 1 года, таким образом, возвращая налогоплательщику переплаченную сумму НДС в срок, который не может считаться разумным. Такая ситуация допустима лишь если налогоплательщику компенсируют образовавшиеся по причине недоступной денежной суммы убытки.

Так как в оспоренном регулировании не предусмотрен механизм, как компенсировать образовавшиеся убытки налогоплательщика, это не является соразмерным и не соответствует установленным в [статье 105](#) Конституции Латвийской Республики правам на имущество.

Комментарий

КС признал, что оспоренные правовые нормы признаются не имеющими силы уже с момента их принятия. Однако так как оспоренные правовые нормы не имеют силы уже с 01.01.2013, решением применимо лишь к налогоплательщикам, которые начали защиту своих прав в порядке административного процесса, но для которых процесс еще не завершился.

Государству этим налогоплательщиком нужно будет выплатить проценты за часть срока возврата, который превышает 6 месяцев. Так как решения КС и установленная в них интерпретация соответствующих правовых норм является обязательной для всех учреждений, в том числе, для судов, налогоплательщикам, к которым относится это решение, не нужно выполнять дополнительные действия, чтобы вернуть переплаченный НДС и проценты.

Возможно, изменения ожидаются и для существующего на данный момент регулирования НДС, ибо, как отметил КС, и в существующем [Законе о НДС](#) установлены идентичные сроки для возврата переплаты НДС. Хотя и на практике сейчас переплату редко возвращают так поздно, такую возможность нельзя исключать совсем.