



КОНСТИТУЦИОННЫЙ СУД ЛАТВИЙСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

РЕШЕНИЕ

именем Латвийской Республики

по делу № 2010-02-01

Рига, 19 июня 2010 года

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

по конституционной жалобе общества ограниченной ответственностью «Industriālais termināls»,

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

в письменном процессе на заседании 21 мая 2010 года рассмотрел дело

«О соответствии пункта 10 статьи 16 закона «О налогах и пошлинах» статьям 1 и 105 Конституции Латвийской Республики».

Констатирующая часть

1. Пункт 7 статьи 16 – «Права налогоплательщиков» - закона «О налогах и пошлинах» на 1 января 2002 года предусматривал, что налогоплательщики имеют право «получить суммы переплаченных налогов в соответствии с законами о конкретных налогах».

1.1. 28 февраля 2003 года Сазьма приняла закон «Поправки к закону «О налогах и пошлинах»». Этот закон предусматривал дополнение статьи 16 закона «О налогах и пошлинах» пунктом 10 в следующей редакции:

«запрашивать возврат переплаченной суммы налога в течение трех лет после срока уплаты, установленного законом о конкретном налоге».

12 марта 2003 года упомянутый закон был объявлен в официальном периодическом издании «Latvijas Vēstnesis», и 1 июля 2003 года – вступил в силу.

1.2. 26 октября 2006 года Сазьма приняла закон «Поправки к закону «О налогах и пошлинах»», дополняющий пункт 10 статьи 16 закона «О налогах и пошлинах» следующими за словом «налога» [в оригинальной версии – за словом «atmaksāšanu», рус. «возврат»] словами «или ее перенаправление на покрытие текущих налоговых платежей [в оригинальной версии – «vai novirzīšanu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai»]».

Таким образом, во время подачи заявления и рассмотрения дела пункт 10 статьи 16 закона «О налогах и пошлинах» (далее – оспариваемая норма) была в силе в следующей редакции:

«Налогоплательщики имеют право: [...] запрашивать возврат переплаченной суммы налога или ее перенаправление на покрытие текущих налоговых платежей в течение трех лет после срока уплаты, установленного законом о конкретном налоге».

2. Общество с ограниченной ответственностью «Industriālais termināls» (далее – Заявитель) считает, что оспариваемая норма ограничивает в отношении него право на собственность, установленное статьей 105 Конституции Латвийской Республики (далее – Конституция), а также не соответствует вытекающим из статьи 1 Конституции принципам соразмерности, правовой определенности и правового доверия, так как на основании оспариваемой нормы Заявителю было отказано в возврате переплаты налога на добавленную стоимость (далее – НДС).

2.1. 18 марта 2005 года Заявитель запросил у Службы государственных доходов (далее – СГД) возврат переплаты НДС в размере 134 036,07 латов, образовавшейся за период с 1 января 2002 года по 1 марта 2005 года. Рижское региональное учреждение СГД 1 апреля 2005 приняло решение выплатить Заявителю переплату НДС – 63 770,24 латов, однако отказало в возврате переплаты, образовавшейся в период до 1 марта 2002 года. Решение было оспорено, но СГД оставила его в силе.

Заявитель обратился в Административный районный суд с заявлением о возврате переплаты НДС в полном размере. В заявлении в числе прочего указано, что оспариваемая норма не относится к Заявителю, так как последний запрашивал возврат переплаты, образовавшейся после вступления упомянутой нормы в силу. Административный районный суд удовлетворил заявление решением от 2 июля 2007 года, на которое СГД подала апелляционную жалобу.

Решением от 4 сентября 2008 года Административный районный суд отклонил заявление. Свое постановление Административный районный суд обосновал в числе прочего тем, что оспариваемая норма не регулирует правоотношения, сложившиеся в момент, когда налогоплательщик запросил возврат переплаты налога. В отношении норм, регулирующих публичное право, действует принцип, согласно которому эти нормы применяются с момента вступления в силу.

Заявитель обратился в Департамент по административным делам Сената Верховного суда (далее – Сенат) с кассационной жалобой, в которой в числе прочего указал, что интерпретация Административного окружного суда не соответствует статье 105 Конституции, а также выводам, сделанным Судом Европейского Союза (далее – Суд ЕС) по делу C-62/00 (*см. решение Суда ЕС по делу Marks and Spencer plc and Commissioners of Customs and Excise, judgment of 11 July 2002, No C-62/00*).

Сенат в решении от 28 мая 2009 года по делу SKA-108/2009 выразил согласие с мнением Заявителя о том, что в конкретном случае имеет место ограничение права на собственность. Однако, по мнению Сената, в конкретном случае законодатель ограничил право собственности законом, и соответствующая норма закона имеет легитимную цель (обеспечить более эффективный контроль налогооборота), кроме того, ограничение

прав частного лица не является несоразмерным. Ссылаясь также и на упомянутое решение Суда ЕС, Сенат пришел к выводу, что по делу необходимо проверить, был ли для соответствующей смены регулирования установлен переходный период, и был ли он достаточно продолжительным для того, чтобы налогоплательщик мог запросить возврат ранее не затребованных налогов. Сенат заключил, что период с момента объявления оспариваемой нормы – 12 марта 2003 года – до дня ее вступления в силу – 1 июля 2003 года (далее – период вступления оспариваемой нормы в силу) – является достаточно длительным для того, чтобы налогоплательщик мог подать запрос на возврат ранее не затребованных налогов. Сенат оставил решение Административного суда от 4 сентября 2008 года без изменений и отклонил кассационную жалобу Заявителя.

2.2. В заявлении, поданном в Конституционный суд, подчеркивается, что оспариваемая норма создала ситуацию, в которой государство фактически присвоит собственность Заявителя – переплату НДС.

Заявитель указывает, что оспариваемой нормой Саэйма установлена существенное ограничение прав налогоплательщиков, однако не предусмотрела никаких переходных положений или периода для перехода со старого регулирования на новое. По мнению Заявителя, период вступления оспариваемой нормы в силу был установлен для того, чтобы было технически возможно ввести предусмотренные законом поправки. В понимании принципа правового доверия этот период нельзя считать переходным периодом для введения оспариваемой нормы.

Кроме того, упомянутый отрезок времени в любом случае является слишком коротким для того, чтобы считаться переходным периодом, а также не соответствует закрепленным Конституцией принципам правового доверия и соразмерности и принципам нейтралитета и эффективности НДС, вытекающим из правовых актов Европейского Сообщества. В заявлении выражено мнение, что оспариваемая норма не соответствует упомянутым принципам в понимании Суда ЕС, а также в понимании, закрепившемся в юдикатуре Палаты лордов Соединенного Королевства [см. решения Суда ЕС по делам *Commission of the European*

Communities v. Italian Republic, judgment of 25 October 2001, No. C-78/00; Grundig Italiana SpA and Ministero delle Finanze, judgment of 24 September 2002, No. C-255/00; решение Апелляционного комитета Палаты лордов Соединенного Королевства по делу Fleming (t/a Bosycraft) v. Her Majesty's Revenue and Customs].

Ссылаясь на выводы, сделанные в практике Конституционного суда, Сената и Европейского суда по правам человека (далее – ЕСПЧ) (см. пункт 8 решения Конституционного суда от 4 февраля 2009 года по делу № 2008-12-0, пункт 7 решения от 28 мая 2009 года по делу 2008-47-01; решение ЕСПЧ по делу *Bulves AD v. Bulgaria, judgment of 22 January 2009, application No. 3991/03*, и пункт 9 решения Сената от 18 июня 2009 года по делу № SKA 257/2009), а также анализируя право на возврат переплаченного НДС, вытекающее из системы НДС, Заявитель высказывает мнение, что право требования в отношении переплаченного предварительного налога является собственностью в понимании статьи 1 Первого протокола Европейской Конвенции о защите прав человека и основных свобод (далее – ЕКПЧ) и статьи 105 Конституции.

Заявитель признает, что право на собственность может быть ограничено, если ограничение отвечает определенным критериям. Ограничение основных прав, предусмотренное оспариваемой нормой, установлено законом и, возможно, имеет легитимную цель, однако это ограничение несоразмерно.

2.3. Во мнении, представленном после ознакомления с материалами дела, Заявитель подчеркивает, что не оспаривает соответствие Конституции трехлетнего срока давности как такового. Главный вопрос заключается в следующем: можно ли считать 110-дневный срок с момента опубликования соответствующего закона до его вступления в силу разумным, то есть, достаточным для того, чтобы налогоплательщики могли понять, что их право затребовать конкретные переплаченные налоги было преобразовано из бессрочного в срочное, а также своевременно реализовать это свое право, подав необходимые документы в СГД.

Заявитель не возражает против мнения, что процедура запроса переплаченной суммы налогов сама по себе проста. Однако этот факт является малозначительным, если налогоплательщики не могут осознать того, что поправки к закону относятся и к переплатам налога, образовавшимся до вступления соответствующих поправок в силу.

Заявитель указывает, что является коммерческим обществом, занимающимся разработкой недвижимости. Именно в этой отрасли длительная неподача запроса на возврат переплаченного НДС является «частой реальностью», причем по причине специфики отрасли, а не потому, что разработчики недвижимости не являются порядочными и добросовестными хозяевами. Строительство и последующая продажа или сдача в аренду недвижимого имущества – многолетний процесс, в ходе которого предприятия приобретают многочисленные товары и услуги (разработка строительных проектов, подготовка строительных площадок, закупка строительных материалов и т.д.), не осуществляя, однако, облагаемых НДС сделок до реализации недвижимого имущества (продажи готовых объектов). В результате у этих предприятий образуются большие переплаты НДС. До вынесенного Сенатом в 2009 году решения по делу SKA 62/2009 СГД неверно интерпретировал понятие «переплата НДС» как разницу между начисленным НДС и подлежащим вычету предварительным налогом. Таким образом, даже в случае, если бы разработчики недвижимого имущества, у которых в силу специфики коммерческой деятельности образовалась большая сумма предварительного налога, но отсутствовали облагаемые сделки, в 2003 году подали бы заявление о возврате переплаченных сумм, их требование, вероятнее всего, было бы отклонено.

3. Институтция, издавшая оспариваемый акт, – **Саэйма** – не согласна с мнением Заявителя и просит признать оспариваемую норму соответствующей статьям 1 и 105 Конституции.

Из ответного письма вытекает, что оспариваемая норма содержит ограничение права собственности, однако это ограничение соответствует необходимым критериям: оно установлено законом, имеет легитимную цель и соответствует принципу соразмерности.

Сазйма подчеркивает, что оспариваемая норма устранила существенный недостаток: до принятия оспариваемой нормы не были согласованы сроки подачи запроса на возврат сумм переплаченных налогов и сроки проведения контроля. Несмотря на то, что нормативные акты до дня вступления оспариваемой нормы в силу не запрещали налоговой администрации проводить проверку за период, превышающий три года с установленного законом о конкретном налоге срока уплаты, эти нормативные акты не предусматривали права на дополнительное начисление налогов и наложение штрафа за период, превышающий три года. В результате сложилась ситуация, в которой налоговая администрация должна была вернуть переплату по налогу даже в том случае, когда налогоплательщик необоснованно увеличил ее сумму.

Ссылаясь на юриспруденцию Суда ЕС, Сазйма указывает, что неограниченная по срокам возможность запросить возврат переплаченного НДС противоречила бы принципу правовой безопасности (*см. пункты 15 и 16 решения Суда ЕС от 21 января 2010 года по делу № C-472/08 Alstom Power Hydro против Службы государственных доходов*).

Ссылаясь на решения Конституционного суда по делам № 2004-03-01 и № 2005-12-0103, Сазйма указывает, что принцип правового доверия не дает индивидууму основания полагаться на неизменность правового порядка и не гарантирует постоянный *status quo*. Этот принцип лишь обеспечивает щадящий переход на новое регулирование и защиту в установленный законодателем переходный период.

Переходным периодом в конкретном случае Сазйма считает период вступления оспариваемой нормы в силу. В ответном письме, со ссылкой на пункт 10 решения Сената от 28 мая 2009 года по делу № SKA-108/2009, изложено мнение, что этот переходный период был достаточно длительным для того, чтобы налогоплательщик мог реализовать свое право на запрос переплаченной суммы. Сумма налога, подлежащая возврату из государственного бюджета, определяется уже во время составления декларации за период таксации. Кроме того, до составления годового отчета с налоговой администрацией согласовываются данные обо всех переплаченных суммах налогов и налоговых задолженностях. Учитывая, что в распоряжении

налогоплательщика находится информация о переплаченных суммах налога, а также допуская, что налогоплательщик действует как порядочный и добросовестный хозяин, можно утверждать, что ситуация, в которой переплаченные суммы длительное время не запрашиваются, вообще не должна возникать.

Сазайма указывает, что запрос возврата переплаченной суммы налога является простой административной процедурой. Эта процедура не требует от коммерсанта каких-либо сложных или нетипичных действий. За период вступления оспариваемой нормы в силу ежемесячно подавалось на 21 процент больше запросов на возврат налога, нежели до этого, и этот факт косвенно свидетельствует о том, что налогоплательщики были информированы об установленном переходном периоде и использовали его.

Сазайма считает, что оспариваемая норма позволила налогоплательщикам реализовать право на возврат переплаченной суммы налога и соответствует принципу правового доверия.

Часть выводов

4. Заявитель считает, что оспариваемая норма не соответствует ни установленному статьей 105 Конституции праву на собственность, ни правовым принципам, вытекающим из статьи 1 Конституции.

Статья 1 Конституции гласит, что Латвия является независимой демократической республикой. В практике Конституционного суда закрепилось мнение, что из понятия демократической республики, заключенного в упомянутой статье, вытекает обязанность государства в своей деятельности соблюдать руководящие принципы правового государства, в том числе принцип правового доверия [см., например, часть выводов решения Конституционного суда от 10 июня 1998 года по делу № 04-03(98)] и принцип правовой определенности (см. пункт 8 решения Конституционного суда от 25 октября 2004 года по делу № 2004-03-01).

В науке о праве есть указания как на содержание каждого из упомянутых принципов в отдельности (см.: *Iļjanova D. Vispārējo tiesību principu nozīme un piemērošana. Rīga, Ratio iuris, 2005, стр. 87*), так и на то, что эти принципы близки по содержанию (см.: *Jarinovska K. Informācijas atklātība kā cilvēka pamatbrīvība, Jurista Vārds, 8 декабря 2009 года, № 49*), а также на оба эти принципа как единый принцип – принцип правовой уверенности и доверия (*principle of legal certainty and legitimate expectations*; см. http://www.laweuropa.com/Latvian/index.php?d=topluluk&mod=AB_lt_Topluluk_5_2).

Конституционный суд уже указывал, что «принцип правовой определенности возлагает на государство обязанность обеспечить определенность и стабильность правоотношений, а также соблюдать принцип правового доверия, тем самым способствуя верности индивидуума государству и закону» (пункт 8 решения Конституционного суда от 25 октября 2004 года по делу 2004-03-01). Таким образом, принцип правовой определенности по сути охватывается принципом правового доверия в его более широком понимании.

Согласно принципу правового доверия, государственные учреждения в своей деятельности должны быть последовательны в отношении издаваемых ими нормативных актов и учитывать правовое доверие, которое может сформироваться у лиц 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 учитывать права, в отношении сохранения или реализации которых у лица могло сформироваться доверие. Принцип правового доверия требует, чтобы государство при смене правового регулирования соблюдало разумное равновесие между доверием лица 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 учитывать, что проявление этих принципов может различаться в зависимости от области права. Характер оспариваемой нормы, ее связь с другими нормами Конституции и место в правовой системе также влияют на контроль, осуществляемый Конституционным судом. Имеется в виду, что свобода действий законодателя в регулировании конкретного вопроса может быть более широкой или менее широкой, и Конституционному суду необходимо оценивать, соответствует ли объем использованной Сазьмой свободы действий установленному Конституцией (см. пункты 15.2 и 15.3 решения Конституционного суда от 8 ноября 2006 года по делу № 2006-04-01).

Таким образом, соответствие оспариваемой по данному делу нормы статье 1 Конституции необходимо оценивать во взаимосвязи со статьей 105 Конституции.

5. Статья 105 Конституции гласит: «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».

5.1. В практике Конституционного суда закрепился вывод, что при выяснении содержания заключенных в Конституции норм по правам человека необходимо учитывать интерпретацию, используемую в практике применения соответствующих международных норм прав человека. Статья 105 Конституции в первую очередь следует интерпретировать во взаимосвязи со статьей 1 Первого протокола ЕКПЧ (см., например, часть выводов решения Конституционного суда от 20 мая 2002 года по делу № 2002-01-03 и пункт 10 решения Конституционного суда от 26 апреля 2007 года по делу № 2006-38-03).

Статья 1 Первого протокола ЕКПЧ предусматривает:

«Каждое физическое или юридическое лицо имеет право на уважение своей собственности. Никто не может быть лишен своего имущества иначе как в интересах общества и на условиях, предусмотренных законом и общими принципами международного права.

Предыдущие положения не умаляют права государства обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля над использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов».

Конституционный суд уже ранее указывал, что, согласно практике ЕСПЧ, упомянутая статья включает три отдельные нормы: во-первых, первое предложение статьи предусматривает право беспрепятственного пользования правом собственности; во-вторых, второе предложение статьи устанавливает запрет на самовольный отъем собственности и условия отчуждения собственности; в-третьих, часть вторая статьи признает право государства контролировать использование имущества в соответствии с общими интересами. Интерпретируя статью 105 Конституции во взаимосвязи с упомянутой нормой ЕКПЧ, Конституционный суд заключил, что и статья 105 Конституции предусматривает как беспрепятственную реализацию права собственности, так и право государства ограничивать использование имущества в интересах общества (*см., например, часть выводов решения Конституционного суда от 20 мая 2002 года по делу № 2002-01-03*).

5.2. В практике ЕСПЧ закрепился вывод, что понятие «собственность» в понимании статьи 1 Первого протокола ЕКПЧ имеет самостоятельное значение. «Собственность» может быть или «существующей собственностью», или средствами, включая требования,

в отношении которых заявитель может обосновать по крайней мере правовые ожидания эффективного приобретения права собственности. ЕСПЧ также заключил, что право предприятия на запрос возврата предварительного НДС достигает по крайней мере правового ожидания получить реальную возможность пользования правом собственности и, следовательно, являет собой «собственность» в понимании статьи 1 Первого протокола ЕКПЧ (см. решение ЕСПЧ по делу *Bulves AD v. Bulgaria*, judgment of 22 January 2009, application No. 3991/03, paras. 54–57).

Конституционный суд заключил, что и статья 10 Конституции предусматривает всеобъемлющую гарантию прав имущественного характера и не ограничивается единственно правом собственности. Под «правом на собственность» следует понимать все права имущественного характера, которыми правомочное лицо может воспользоваться ради собственного блага и распоряжаться по собственной воле, например: имущество (в понимании статьи 927 Гражданского закона); право залога; сервитутное право; авторское право; право на изобретения и товарные знаки; права, вытекающие из долей капитала и акций (а также других ценных бумаг); обязательственно-правовые требования, подтверждаемые договором или деликтом; концессионное право; право (на основании лицензии) на ведение коммерческой деятельности и др. (см. пункт 8.2 решения Конституционного суда от 20 апреля 2010 года о прекращении судопроизводства по делу № 2009-100-03).

Обязанность платить налоги всегда означает ограничение права собственности (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).

Сенат также указал: «Если отсутствуют объективные сомнения в обоснованности размера налогов и переплаты, то есть, если не проводился аудит или уголовный процесс, или если аудит или уголовный процесс завершились результатом, не подтверждающим неправильность размера налога или переплаты, суммы переплаты считаются имуществом налогоплательщика, которое, соответственно, подлежит возврату налогоплательщику или зачислению в счет его задолженности по другим

налогам, если таковая имеется» (*пункт 9 решения Сената от 18 июня 2009 года по делу № SKA-257/2009*).

Оспариваемая норма ограничивает право лица на получение переплаченного НДС по истечении определенного периода. Конституционный суд согласен с мнением участников дела о том, что **оспариваемая норма ограничивает основное право на собственность, установленное статьей 105 Конституции.**

6. В решениях Конституционного суда закрепился вывод, что право на собственность в демократическом и правовом государстве не является абсолютным. Право собственности можно ограничивать, однако при этом необходимо проверить, оправданно ли ограничение, а именно: 1) установлено ли ограничение законом; 2) имеет ли ограничение легитимную цель; 3) является ли ограничение соразмерным (*см., например, часть выводов решения Конституционного суда от 20 мая 2002 года по делу № 2002-01-03*).

В связи с этим Конституционный суд проверит, отвечает ли установленное оспариваемой нормой ограничение упомянутым критериям.

7. В деле отсутствуют материалы, могущие вызвать сомнения в том, что оспариваемая норма была принята и объявлена в надлежащем процессуальном порядке. Таким образом, оспариваемое ограничение было установлено законом.

8. В основе любого ограничения основных прав должны лежать обстоятельства и аргументы в пользу его необходимости, то есть, ограничение должно быть установлено ради обеспечения важных интересов – легитимной цели (*см., например, пункт 9 решения Конституционного суда от 22 декабря 2005 года по делу № 2005-19-01*).

Сазайма указывает, что включение оспариваемой нормы в закон «О налогах и пошлинах» изначально было предложено СГД: соответствующее предложение было подано Министерству Финансов

письмом № 15.10.1/1856 от 24 января 2003 года (см. стр. 73 тома 1 материалов дела).

Проект закона «Поправки к закону «О налогах и пошлинах»» был подан Сазйме Кабинетом Министров. Несмотря на то, что в законопроект было включено предложение дополнить статью 16 закона «О налогах и пошлинах» пунктом 10, это предложение не было отражено в аннотации. В отношении защиты прав индивидуума в аннотации было указано, что «закон не ограничивает права индивидуума» (см. http://www.saeima.lv/saeima8/lasa?dd=LP0174_0).

Однако то, что в аннотации к законопроекту отсутствует указание на ограничение основных прав и на цель этого ограничения, еще не означает, что соответствующее ограничение основных прав легитимной цели не имеет.

Сазйма указывает, что предусмотренное оспариваемой нормой регулирование направлено на обеспечение объективной и беспристрастной оценки суммы переплаченных налогов для всех налогоплательщиков, а также на согласование сроков, в которые можно подать запросы на возврат переплаченных сумм налогов, со сроками, в которые налоговая администрация может провести контроль.

После вступления Латвии с Европейский Союз в области НДС для Латвии обязывающей является Шестая директива Совета Европейских Сообществ 77/388/ЕЕС от 17 мая 1977 года «О гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота — общей системы налога на добавленную стоимость: единообразной базы исчисления» (далее – Шестая директива). В просьбе о вынесении предварительного постановления о соответствии оспариваемой нормы упомянутой Директиве Сенат указал: «СГД имеет право провести проверку при рассмотрении заявлений на возврат переплаченного НДС. Однако в таких случаях СГД должна соблюдать трехлетний срок, предусмотренный пунктом 1 статьи 23 закона «О налогах и пошлинах». Если бы права налогоплательщиков запрашивать возврат переплаченного НДС не был ограничен сроком давности, совпадающим со сроком, в который СГД имеет право принять решение о коррекции размера налога в

результате проверки, СГД была бы обязана рассматривать заявления в любом случае. При этом налогоплательщик мог бы злоупотребить государственным правовым регулированием, запросив возврат переплаты НДС в тот период, когда СГД уже не может провести проверку» (*решение Суда ЕС от 21 января 2010 года по делу № C-472/08 Alstom Power Hydro против Службы государственных доходов*).

Конституционный суд уже пришел к выводу, что «как таковое регулирование, предусмотренное налоговым законодательством, было бы недостаточным, если бы отсутствовала действенная система предотвращения нарушений» (*пункт 11 решения Конституционного суда от 3 апреля 2008 года по делу № 2007-23-01*). Легитимная цель ограничения основных прав лица – не обеспечение *per se* своевременного взимания налога, а защита общественных интересов, то есть, прав других лиц и благосостояния общества (*см. пункт 17 решения Конституционного суда от 11 апреля 2007 года по делу № 2006-28-01*).

В практике Суда ЕС укрепилось мнение, что применение правового регулирования Европейского Союза не подлежит расширению в той мере, которая предполагала бы включение злоумышленных действий предпринимателей, т.е., сделок, осуществляемых не в рамках обычной коммерческой деятельности, а лишь с целью воспользоваться предоставляемыми ЕС преимуществами. Принцип запрета таких злоумышленных действий применяется и в области НДС, регулируемой Шестой директивой. Борьба с мошенничеством, неуплатой налогов и возможными злоумышленными действиями – это цель, которую признает и преследует Шестая директива (*см. пункты 69-71 решения Суда ЕС от 21 февраля 2006 года по делу № C-255/02 Halifax*). «Шестая директива выступает против права налогоплательщика на вычет предварительно уплаченного НДС в случае, если действия, наделяющие его этим правом, были осуществлены со злым умыслом» (*пункт 52 решения Суда ЕС от 21 февраля 2006 года по делу № C-223/03 University of Huddersfield*).

Суд ЕС также заключил, что возможность запросить возврат переплаченного НДС без ограничения по времени противоречила бы принципу правовой безопасности, требующему, чтобы налоговый статус

налогоплательщика в отношении его прав и обязанностей перед налоговой администрацией не мог бесконечно находиться под сомнением (см. пункт 44 решения Суда ЕС от 8 мая 2008 года по объединенным делам C-95/07 и C-96/07 *Ecotrade* и пункт 16 решения Суда ЕС от 21 января 2010 года по делу № C-472/08 *Alstom Power Hydro против Службы государственных доходов*).

Таким образом, оспариваемая норма, с одной стороны, обеспечивает налоговой администрации возможность эффективно контролировать, запрашивается ли возврат только тех сумм, что действительно являются переплатой налога. С другой стороны, оспариваемая норма входит в общее регулирование, обеспечивающее правовую стабильность отношений между налогоплательщиком и налоговой администрацией, а также то, что налоговый статус налогоплательщика в отношении его прав и обязанностей перед налоговой администрацией не будет бесконечно находиться под сомнением.

Таким образом, Конституционный суд согласен с мнением Сазймы о том, что **оспариваемое ограничение имеет легитимную цель – защита прав других лиц и благосостояния общества.**

9. Конституционный суд заключил, что, констатировав легитимную цель, необходимо оценить соответствие ограничения основных прав принципу соразмерности. Во-первых, подходят ли использованные средства для достижения легитимной цели. Во-вторых, нельзя ли достигнуть цели другими средствами, в меньшей степени ограничивающими права индивидуума. В-третьих, превосходит ли получаемая обществом польза ущерб, наносимый индивидууму. Если констатируется, что правовая норма не соответствует хотя бы одному из приведенных выше критериев, эта норма не соответствует и принципу соразмерности и является противоправной (см., например, пункт 3.1 части выводов решения Конституционного суда от 19 марта 2002 года по делу № 2001-12-01).

9.1. Ограничение, установленное оспариваемой нормой, обеспечивает налоговой администрации возможность в течение

соответствующего периода контролировать соответствие размера возврата НДС правовым нормам и предотвращает вероятность необоснованного возврата.

Средства, избранные законодателем, подходят для достижения легитимной цели.

9.2. «Оценивая, можно ли достигнуть легитимной цели более щадящим образом, Конституционный суд учитывает, что более щадящим является не любое другое средство, а лишь такое, с помощью которого легитимной цели можно достигнуть на том же качественном уровне». *(пункт 19 решения Конституционного суда 13 мая 2005 года по делу № 2004-18-0106)*

В деле отсутствуют материалы, которые бы указывали на альтернативные средства, с помощью которых легитимной цели можно было бы достигнуть на том же качественном уровне.

9.3. Конституционный суд уже ранее указывал на выводы конституционных судов других стран и ЕСПЧ о том, что государство имеет значительную свободу действий в сфере налогов *(см. пункт 8 решения Конституционного суда от 3 апреля 2008 года по делу № 2007-23-01)*. Это означает, что законодатель имеет право на собственное усмотрение, соблюдая принцип соразмерности, установить порядок и сроки начисления, удержания и уплаты налогов, а также права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговой администрации *(см. пункт 19.1 решения Конституционного суда от 11 апреля 2007 года по делу № 2006-28-01)*.

В конкретном деле не оспаривается система уплаты и администрирования НДС как таковая. В рамках этой системы переплата налога образуется и в случаях, когда налогоплательщик действует с должной тщательностью и старанием. Подобная система создана не только в Латвии, но и в других государствах-членах Европейского Союза.

Чтобы оценить последствия, вызываемые заключенным в оспариваемой норме ограничением в отношении лиц, у которых образовалась переплата НДС, необходимо учесть обязательства Латвии

как государства-члена ЕС. Таким образом, оспариваемую норму необходимо интерпретировать во взаимосвязи с требованиями правовых актов ЕС, в том числе Шестой директивы.

Статья 18 Шестой директивы регулирует реализацию права на налоговый вычет. Пункт 4 этой статьи гласит: «Если сумма вычета, допустимая в соответствующий период таксации, превышает подлежащий уплате налог, государства-члены могут или осуществить возврат, или согласно принятым этими государствами-членами правилам перенести излишек на следующий период».

Согласно юдикатуре Суда ЕС, предусмотренное Шестой директивой право на вычет «является неотъемлемой частью механизма НДС и по существу не подлежит ограничению» (см. пункт 39 решения Суда ЕС от 8 мая 2008 года по объединенным делам C-95/07 и C-96/07 *Ecotrade*).

Правила, регулирующие возврат переплаченных сумм, должны давать возможность налогоплательщику в надлежащем порядке и полностью получить сумму, образовавшуюся в результате переплаты налога. Принятый метод возврата ни в коем случае не должен создавать для налогоплательщика каких-либо финансовых рисков (см. пункты 32-34 решения Суда ЕС от 25 октября 2001 года по делу C-78/00 *Commission v. Italy*).

Из практики Суда ЕС вытекает и то, что право на вычет подлежит немедленной реализации в отношении всех налогов, которыми облагаются полученные товары и услуги. По сути, право на вычет подлежит реализации «в тот же период», в который оно образовалось. Однако налогоплательщику может быть разрешено осуществить вычет и в том случае, если он не реализовал свое право в период, в который это право образовалось. В этом случае в отношении права на вычет государства-члены должны предусмотреть определенные условия и правила. Государства-члены могут предусмотреть необходимость реализации права на вычет в период, когда такое право образовалось, или же в течение более длительного периода с учетом определенных условий и правил, предусмотренных государственным правовым регулированием (см. пункты 40-43 решения Суда ЕС от 8 мая 2008 года по объединенным делам № C-95/07 и C-96/07 *Ecotrade*).

По вопросу о том, какой срок можно считать «разумным», Суд ЕС заключил, что даже двухлетний срок сам по себе не может сделать реализацию права на вычет практически невозможной или чрезмерно затрудненной, так как в соответствии с пунктом 2 статьи 18 Шестой директивы государства-члены могут требовать, чтобы налогоплательщик реализовывал свое право на вычет в тот период, в который такое право образовалось (см. пункт 48 решения Суда ЕС от 8 мая 2008 года по объединенным делам № C-95/07 и C-96/07). Тот же вывод Суд ЕС сделал и в отношении трехлетнего срока давности, предусмотренного оспариваемой нормой, указав, что «такой срок в принципе позволяет каждому в меру аккуратному налогоплательщику воспользоваться правами, вытекающими из правовой системы Союза» (пункт 21 решения Суда ЕС от 21 января 2010 года по делу № C-472/08 *Alstom Power Hydro против Службы государственных доходов*).

Таким образом, Суд ЕС заключил, что пункт 4 статьи 18 Шестой директивы «необходимо интерпретировать так, чтобы он не вступал в противоречие с правовым регулированием государства-члена, предусматривающим трехлетний срок давности для подачи запроса на возврат переплаченного НДС, собранного налоговой администрацией этого государства» (постановляющая часть решения Суда ЕС от 21 января 2010 года по делу № C-472/08 *Alstom Power Hydro против Службы государственных доходов*).

Интерпретация норм налоговых законов Латвии в соответствии с требованиями Шестой директивы предполагает, что Латвийская налоговая администрация обязана обеспечить налогоплательщику возможность реализовать свое право на вычет уже в тот период, в который образовалась переплата НДС. Так как и сам налогоплательщик заинтересован в скорейшем возврате переплаченных сумм, требование о том, что возврат переплаченного предварительного НДС должен быть запрошен в течение трех лет, нельзя считать чрезмерным затруднением.

Если правовая система, созданная государством в соответствии с правом ЕС, позволяет налогоплательщику в течение трехлетнего срока в четком и доступном порядке запросить возврат переплаченного им предварительного НДС, этот срок не создает для лица несоразмерных

затруднений в возврате собственного имущества и не может считаться несоразмерным ограничением права на собственность.

После вступления оспариваемой нормы в силу каждый налогоплательщик должен считаться с тем, что все свои требования в отношении переплаченного НДС ему надлежит оформить в течение трех лет, и планировать свою деятельность соответствующим образом.

Часть одиннадцатая статьи 12 закона «О налоге на добавленную стоимость» (в редакции закона от 31 января 2008 года) предусматривает, что СГД «должна вернуть налогоплательщику лицу переплаченную им сумму налога в течение 30 дней после получения от него обоснованного запроса и документов, подтверждающих осуществление сделок».

Польза, получаемая обществом в результате достижения целей оспариваемой нормы, превышает ограничение, создаваемое оспариваемой нормой в отношении налогоплательщиков, у которых переплаты НДС образовались после вступления упомянутой нормы в силу.

Таким образом, **оспариваемая норма, в той мере, в какой она касается налоговых переплат, образовавшихся после вступления этой нормы в силу 1 июля 2003 года, соответствует принципу соразмерности и, следовательно, также статье 105 Конституции.**

9.4. Однако Заявитель оспаривает не трехлетний срок как таковой, а то, что оспариваемая норма без специальных переходных условий отнесена к переплатам НДС, образовавшимся до вступления этой нормы в силу. Из заявления вытекает, что Заявитель полагался на существовавшую на момент принятия оспариваемой нормы интерпретацию части одиннадцатой статьи 12 закона «О налоге на добавленную стоимость», согласно которой лицо имело право запросить возврат предварительного налога в течение неограниченного периода после уплаты предварительного налога, но не ранее, чем после совершения облагаемой НДС сделки. Заявитель рассчитывал на то, что сможет запросить уплаченный предварительный налог только после того, как осуществит облагаемую НДС сделку, и планировал свою хозяйственную деятельность таким образом, что период между уплатой предварительного налога и осуществлением облагаемой НДС сделки

(реализацией товара) мог превышать три года. Оспариваемая же норма сделала возврат уже уплаченного предварительного налога по истечении такого срока вообще невозможным. С одной стороны, принятая в практике СГД интерпретация упомянутой нормы не давала Заявителю реальной возможности запросить возврат переплаченного предварительного налога в трехлетний срок после его уплаты, если облагаемая НДС сделка не была совершена в течение этого периода. С другой стороны, оспариваемая норма не позволяла Заявителю затребовать уплаченный предварительный налог после того, как Заявитель осуществил облагаемую НДС сделку.

В данном аспекте соразмерность установленного оспариваемой нормой ограничения следует оценивать главным образом во взаимосвязи с принципом правового доверия. Конституционный суд уже ранее заключил, что задача вытекающих из статьи 1 Конституции принципов – обеспечить правильное применение правовых норм, а также то, чтобы применение и результат применения этих норм полностью отвечали требованиям правового государства. Ни статья 1, ни статья 105 Конституции не запрещают законодателю внести в существующее правовое регулирование поправки, которые соответствуют Конституции. Однако в демократическом и правовом государстве принцип правового доверия требует, чтобы при внесении таких поправок был предусмотрен щадящий переход на новое регулирование. Оценивая, нарушен ли принцип правового доверия, необходимо выяснить: 1) имел ли Заявитель право полагаться на то, что правовое регулирование не будет изменено; 2) было ли такое доверие разумным и обоснованным; 3) предусмотрел ли законодатель, отступая от предыдущего правового регулирования, щадящий переход на новое регулирование (*см. пункт 24 решения Конституционного суда от 16 декабря 2005 года по делу № 2005–12–0103*).

9.4.1. Следует учесть, что законодатель, принимая оспариваемую норму, не внес поправки в пункт 7 статьи 16 закона «О налогах и пошлинах», предусматривающий право налогоплательщика «получить суммы переплаченных налогов в соответствии с законами о конкретных

налогах». В то же время часть одиннадцатая статьи 12 закона «О налоге на добавленную стоимость» предписывала, что СГД должна вернуть налогоплательщику «переплату налога (разницу между начисленным налогом и предварительным налогом, подлежащим вычету)».

Из практики административных судов вытекает, что СГД интерпретировала упомянутую норму таким образом, что переплатой налога является разница между начисленным налогом и предварительным налогом, подлежащим вычету, и если в декларации НДС за соответствующий период не указан (начисленный) налог, у налогоплательщика не образуется переплата налога даже в том случае, если в декларации указан предварительный налог, вычитаемый по облагаемым сделкам (см., например, пункт 4.2 решения Сената от 30 июня 2009 года по делу № SKA-62/2009; решение Административного районного суда от 22 декабря 2009 года по делу № 42472208 и решение от 22 апреля 2010 года по делу № A42562408). Такая практика СГД была признана ошибочной как Административным окружным судом, так и Сенатом. Заявитель по одному из упомянутых дел в период с июня 2002 года по июнь 2005 года составил несколько деклараций НДС, в которых указывал предварительный налог. Ни в одной из упомянутых деклараций не был задекларирован НДС, поэтому СГД отклонила запрос на возврат предварительного налога. Административный районный суд также отклонил заявление о возврате переплаты НДС (см. решение Сената от 30 июня 2009 года по делу № SKA-62/2009).

Согласно мнению Административного окружного суда, тот факт, что начисленный налог составляет 0,00 латов (то есть, основание для уплаты НДС не появилось), сам по себе не означает, что облагаемое лицо не создало новых товаров или услуг, облагаемых НДС. В противном случае возврат переплаты налога не могло бы запросить ни одно строительное предприятие, осуществляющее строительные работы на протяжении более трех лет, так как возврат переплаты можно запросить только за последние три года. На возврат переплаты не могли бы претендовать и производители продуктов, срок изготовления которых превышает три года. Поэтому главным является то, что лицо создает новый товар или услугу, облагаемые НДС. Законодатель не требует, чтобы на момент

подачи запроса на возврат налога вновь произведенный товар уже был реализован (*см. решение Административного окружного суда от 3 июля 2008 года по делу № А42471305*). По мнению Сената, окружной суд правильно интерпретировал право на возврат переплаты, указанное в части одиннадцатой статьи 12 закона «О налоге на добавленную стоимость» (*см. решение Сената от 30 июня 2009 года по делу № SKA-62/2009*).

Таким образом, интерпретация части одиннадцатой статьи 12 закона «О налоге на добавленную стоимость», позволяющая запросить возврат переплаты НДС и в том случае, если облагаемая НДС сделка еще не была совершена, закрепилась в судебной практике лишь в 2008-2009 годах. В этой интерпретации суды опирались на обязательства Латвии как государства-члена ЕС, а также на взаимосвязь упомянутой нормы с оспариваемой нормой. Сазйма не аргументировала то, что до принятия оспариваемой нормы одиннадцатая часть статьи 12 закона «О налоге на добавленную стоимость» интерпретировалась так же.

Упомянутая норма в рассматриваемом деле не оспаривается, поэтому в задачу Конституционного суда не входит оценка ее интерпретации. Нельзя отрицать, что Заявитель имел возможность немедленно запросить возврат предварительного налога и обжаловать отказ СГД в действовавшем на тот момент порядке обжалования административных актов. Однако нельзя и согласиться с мнением Сазймы о том, что в такой ситуации подача запроса на возврат переплаченного НДС «не требовала от коммерсанта каких-либо особо сложных или нетипичных действий» (*стр. 78 тома 1 материалов дела*).

Принцип правового доверия предусматривает и то, что в демократическом правовом государстве лицо может положиться на правомерность действий учреждений государственного управления, в том числе на то, что налоговая администрация будет правильно интерпретировать законы. Обязанность Сазймы – заботиться о том, чтобы правовые нормы были сформулированы недвусмысленно, и чтобы их можно было интерпретировать правильно. На момент принятия оспариваемой нормы Заявитель имел право полагаться на то, что он

сможет запросить возврат предварительного НДС после того, как будет совершена облагаемая НДС сделка.

Таким образом, Саэйме, в случае необходимости изменить действующее регулирование, следовало установить соответствующий переходный период.

9.4.2. Как участники дела, так и Сенат, оценивая критерии, применимые к соответствующему переходному периоду, ссылаются на решение Суда ЕС по делу № C-62/00, в котором рассматривались вопросы, связанные с сокращением периода возврата НДС (*см. решение Суда ЕС по делу Marks and Spenser plc and Commissioner of Customs and Excise, judgment of 11 July 2002, No C-62/00*).

Оспариваемая норма была принята в период, когда Латвия еще не входила в состав ЕС, однако и в тот период Конституционный суд, интерпретируя установленные Конституцией основные права в соответствии с общими европейскими конституционно-правовыми ценностями, ссылаясь на документы Европейского Союза, требования ЕС, являющиеся обязательными для Латвии как будущего государства-члена, а также на юдикатуру Суда ЕС (*см., например, пункт 1 части выводов решения Конституционного суда от 20 мая 2003 года по делу № 2002-21-01 и пункт 10 решения от 18 декабря 2003 года по делу № 2003-12-01*).

Ссылаясь на юдикатуру Суда ЕС (*см. решение Суда ЕС по делу Marks and Spenser plc and Commissioner of Customs and Excise, judgment of 11 July 2002, No C-62/00*), Сенат обоснованно указывает, что правовое регулирование, сокращающее срок возврата налогов, должно не только быть оправдано легитимной целью, но и включать соответствующий переходный период, дающий лицам возможность подать запросы на возврат переплаты налогов, которые они могли бы подать в соответствии с предыдущим нормативным регулированием. Такой период не должен быть слишком коротким, в противном случае он обратной силой повлиял бы на право лица на получение переплаты налога.

Из материалов стадии обсуждения законопроекта не вытекает, что Кабинет Министров или Саэйма имели какие-либо соображения

касательно установления переходного периода для оспариваемой нормы (см. http://www.saeima.lv/saeima8/lasa?dd=LP0174_0).

По мнению Заявителя, период с 28 февраля 2003 года, т.е., со дня принятия Сэимой закона «Поправки к закону «О налогах и пошлинах»», по 1 июля 2003 года, т.е., день вступления этого закона в силу, был установлен с той целью, чтобы введение поправок, предусмотренных упомянутым законом, было технически возможно. Этот период нельзя считать переходным периодом в понимании принципа правового доверия.

Сэйма и Сенат указывают, что закон «Поправки к закону «О налогах и пошлинах»» вступил в силу не на четырнадцатый день после его объявления, как это обычно происходит, а более чем на три месяца позднее. Период вступления оспариваемой нормы в силу, по мнению Сэймы и Сената, можно считать переходным периодом от старого регулирования к регулированию, в большей степени ограничивающего права налогоплательщика.

Конституционный суд уже ранее указывал, что Сэйма имеет свободу действий в выборе того, в который из нескольких законов включить соответствующее регулирование (см. пункт 17 решения Конституционного суда от 16 апреля 2008 года о прекращении судопроизводства по делу № 2007-21-01). Большой свободой действия Сэйма пользуется и в вопросах, связанных с законодательной техникой в пределах одного закона.

Требования в отношении установления момента вступления закона в силу, а также его взаимодействия с уже существующим регулированием, предписаны статьей 111 Регламента (*Kārtības gullis*) Сэймы. Статья предусматривает следующее:

«(1) Если необходимо, в переходных положениях устанавливается порядок применения закона, а также определяются задачи правительства и самоуправлений по обеспечению действия закона.

(2) Если при принятии законопроекта возникают противоречия с действующими законами, Сэйма должна установить, что новый закон или его отдельные части вступят в силу одновременно с поправками к действующим законам».

Таким образом, Регламент Саэймы не содержит требования регулировать вопросы, связанные с порядком применения закона и его взаимодействием с уже существующим регулированием, только и единственно в форме переходных положений закона.

Тем не менее, необходимо учитывать, что переходное положение, *expressis verbis* предусматривающее, что закон применим к уже ранее существовавшим правоотношениям, обращает внимание соответствующих лиц на изменения в их правах, позволяет лицам своевременно осознать их правовой статус и предотвращает недоразумения.

Заявитель ссылается на практику Палаты лордов Соединенного Королевства [см. решение Апелляционного комитета Палаты лордов Соединенного Королевства по делу *Fleming (t/a Bosycraft) v. Her Majesty's Revenue and Customs*]. Из упомянутой практики якобы вытекает, что законодатель в данных обстоятельствах должен был по крайней мере сделать специальное сообщение о содержании нормы.

Вопрос о том, какое количество усилий и времени налогоплательщику необходимо затратить, чтобы осознать свои права, вытекающие из нового регулирования, является одним из аспектов, которые необходимо учитывать при оценке того, соответствует ли установленный для перехода на новое регулирование период принципу правового доверия, и соразмерно ли он ограничивает право лица на собственность.

Конституционный совет Франции указал, что закон о налоге, являющийся слишком сложным для того, чтобы среднестатистический человек мог его понять, противоречит конституционным нормам в области налогов (см. краткое изложение постановления Конституционного совета Французской Республики от 29 декабря 2005 года по делу № 2005-530, <http://www.codices.coe.int>).

Статья 9 закона «О порядке объявления, опубликования, вступления в силу и действия законов и других актов, принимаемых Саэймой, Президентом государства и Кабинетом Министров» предусматривает: «Нормативные акты не имеют обратной силы, за исключением особо предусмотренных законом случаев». Заявитель считает, что, принимая во

внимание процитированную норму, у него было право положиться на то, что единожды установленное регулирование о возможности требовать возврат переплаченного налога в течение неограниченного периода не будет изменено, и что упомянутая норма будет применяться в конкретном случае.

Нельзя отрицать, что в демократическом правовом государстве случаи, когда для закона устанавливается обратная сила, считаются исключением. В отношении регулирования сферы налогов устанавливаются особые требования, на что в числе прочего указывает отдельная классификационная позиция, присвоенная этому вопросу в базе данных Конституционной юрисдикции Центра документации конституционного судопроизводства Венецианской комиссии Совета Европы (см. <http://www.codices.coe.int>). Однако это не означает, что и в налоговой сфере в отдельных случаях закону не может быть присвоена обратная сила.

Например, Конституционный трибунал Испании заключил, что конституция не запрещает фискальные меры с обратной силой. Однако это не означает, что подобные меры допустимы во всех случаях, так как необходимо принимать во внимание другие конституционные принципы, защищающие правовое доверие лиц от изменений правовых норм, которые нельзя предвидеть заранее (см. краткое изложение решения Конституционного трибунала Испанской Республики по делу № 116/2009, <http://www.codices.coe.int>).

Суд ЕС в своем решении относительно внесения поправок с обратной силой в правовые акты и соблюдения принципа правового доверия определил, что принцип правового доверия не выступает против того, чтобы государство-член в порядке исключения и с целью предотвратить широкую практику финансовых комбинаций, которые осуществляются, чтобы избежать бремени НДС, и на борьбу с которыми направлен закон о поправках, присвоил этому закону обратную силу, при условии, что предприниматели, ведущие упомянутую в законе хозяйственную деятельность, будут предупреждены о принятии такого закона и о его обратной силе в такой форме, чтобы предпринимателям было понятно влияние предусмотренных поправок на их

предпринимательскую деятельность (см. пункт 45 решения Суда ЕС от 26 апреля 2005 года по делу № C-376/02 *Stichting "Goed Wonen"*).

В рассматриваемом деле проблема по существу возникла главным образом потому, что Заявитель не мог своевременно понять, что оспариваемая норма относится к переплатам НДС, образовавшимся до вступления оспариваемой нормы в силу, и что он мог запросить возврат переплаченного предварительного налога и до того, как осуществил облагаемую НДС сделку.

По административному делу Заявителя Административный окружной суд заключил, что оспариваемая норма «регулирует правовые отношения, сложившиеся в тот момент, когда налогоплательщик запросил возврат переплаты налога. В отношении норм, регулирующих публичное право, действует принцип применения с момента вступления в силу». Верховный суд против этого мнения не возражал. В компетенцию Конституционного суда не входит пересмотр того, какую норму следует применять по конкретному делу.

В свою очередь, Административный районный суд ранее по административному делу Заявителя сделал противоположное заключение, а именно – оспариваемая норма не имеет обратной силы, и следует применять закон «О порядке объявления, опубликования, вступления в силу и действия законов и других актов, принимаемых Сазьмой, Президентом государства и Кабинетом Министров».

Таким образом, нельзя заключить, что законодатель в оспариваемой норме установил четкое регулирование о переходном периоде, позволяющее налогоплательщику в течение этого периода понять и реализовать свои права.

Сенат и Сазьма оценивают переходный период в идеально-типической ситуации, учитывая только то, был ли установленный период достаточным для подачи соответствующих документов в СГД. Так, Сенат указывает, что согласно закону «О бухгалтерском учете» и вытекающим из него правилам Кабинета Министров налогоплательщик обязан регулярно осуществлять бухгалтерский учет, – это означает, что налогоплательщику должны быть известны данные о переплаченных им

налогах. По мнению Сената, период вступления оспариваемой нормы в силу был достаточным для того, чтобы налогоплательщик мог подать запрос о возврате не затребованных до этого налогов. Сазыма считает, что если бы налогоплательщик действовал как порядочный и аккуратный хозяин, не возникло бы ситуации, в которой переплаченные суммы не запрашиваются в течение долгого времени.

Сазыме при принятии оспариваемой нормы необходимо было считаться с реальной ситуацией. Срок, установленный в качестве переходного периода, должен был быть достаточным для того, чтобы лицо могло не только технически подготовить соответствующий документ, но и разработать юридическое обоснование собственного права.

Так как переходный период в отношении оспариваемой нормы не был недвусмысленно установлен в переходных положениях закона, а СГД придерживалась практики, не позволявшей запросить возврат уплаченного предварительного НДС до тех пор, пока не была осуществлена облагаемая НДС сделка, требование о том, что каждый налогоплательщик в течение периода вступления оспариваемой нормы в силу должен предусмотреть последствия оспариваемой нормы, а также подготовить соответствующие документы, нельзя считать щадящим переходом от старого регулирования к новому.

В конкретной ситуации оспариваемая норма могла вызвать негативные последствия для тех налогоплательщиков, которые по причине специфики своей деятельности не осуществляли облагаемых НДС сделок в период уплаты предварительного налога и которые, учитывая практику СГД и полагаясь на то, что эта практика соответствует закону, считали, что право запрашивать возврат предварительного налога возникает только после того, как была совершена облагаемая НДС сделка. Если лицо поняло оспариваемую норму так, что норма не имеет обратной силы и не запрещает запрашивать уплаченный ранее предварительный налог до совершения налогоплательщиком сделки, которая облагается НДС, могла возникнуть ситуация, в которой на основании оспариваемой нормы добросовестный налогоплательщик получает отказ в возврате предварительного налога. В таком случае могли возникнуть

неблагоприятные для налогоплательщика последствия, проявляющиеся в невозврате существенных сумм предварительного налога.

Польза, которую в долгосрочной перспективе общество получает в результате достижения целей оспариваемой нормы, не превышает ограничения, установленного оспариваемой нормой для отдельных налогоплательщиков, у которых переплаты НДС образовались до вступления оспариваемой нормы в силу, но которые в соответствии с существовавшей на тот момент практикой СГД считали, что не могут запросить возврат этих сумм. Сазйма при установлении нового регулирования должна была или четко предусмотреть в переходных положениях, как именно это регулирование применимо к уже существующим правоотношениям, сложившимся в связи с ранее уплаченным предварительным налогом, или же установить переходный период, достаточный для того, чтобы налогоплательщики могли сделать выводы о собственных правах из выводов правоведения и судебной практики. Ситуация, в которой неверная, но закрепившаяся в практике СГД интерпретация нормы закона, в конкретном случае – части одиннадцатой статьи 12 закона «О налоге на добавленную стоимость», влекла бы за собой последствия, неблагоприятные для добросовестного налогоплательщика, противоречила бы принципу правового доверия.

Таким образом, **оспариваемая норма, в той мере, в какой она относится к переплатам налога, образовавшимся до вступления этой нормы в силу, а именно, до 1 июля 2003 года, не соответствует принципу правового доверия и принципу соразмерности и, следовательно, статьям 1 и 105 Конституции.**

10. Согласно части третьей статьи 32 Закона о Конституционном суде, правовая норма, которую Конституционный суд признал не соответствующей правовой норме высшей юридической силы, считается недействительной со дня опубликования решения Конституционного суда, если Конституционный суд не решил иначе.

В соответствии с пунктом 11 статьи 31 Закона о Конституционном суде, в случае, когда Конституционный суд признает какую-либо

правовую норму не соответствующей правовой норме высшей юридической силы, суд должен установить момент, с которого соответствующая норма утрачивает силу. В данном деле Заявитель просил признать оспариваемую норму недействительной со дня ее принятия.

Устанавливая конкретный момент, с которого оспариваемая норма утрачивает силу, Конституционный суд, опираясь на собственную существующую практику, оценивает, необходимо ли для защиты основных прав Заявителя признание оспариваемой нормы недействительной обратным числом, и имеются ли какие-либо соображения, в соответствии с которыми оспариваемую норму следовало бы признать недействительной обратным числом только в отношении Заявителя. *(см. пункт 34 решения Конституционного суда от 21 декабря 2009 года по делу № 2009-43-01)*

Признание оспариваемой нормы утратившей силу в отношении Заявителя является единственной возможностью защитить основные права Заявителя.

Тем не менее, необходимо принять во внимание, что с момента вступления оспариваемой нормы в силу прошло время, в два раза превышающее период, установленный оспариваемой нормой для возврата переплаты налогов. Возобновление возможности подать заявку на возврат налоговой переплаты для каждого лица, у которого до вступления оспариваемой нормы в силу образовалась налоговая переплата, но которое не защитило свои права в установленном Административным процессуальным законом порядке, более невозможно без ущемления прав других лиц.

В практике Конституционного суда уже ранее делался вывод, что, признавая какую-либо норму в целом соответствующей Конституции, но одновременно констатируя, что отдельные ее аспекты в отношении конкретных лиц Конституции не соответствуют, Конституционный суд может признать эту норму недействительной только в отношении подателя конституционной жалобы *(см. постановляющую часть решения Конституционного суда от 16 июня 2006 года по делу № 2005-13-0106)*.

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 пункт 10 статьи 16 закона «О налогах и пошлинах», в той мере, в какой он относится к переплатам налогов, образовавшимся после вступления упомянутой нормы в силу, то есть, после 1 июля 2003 года, соответствующим статьям 1 и 105 Конституции Латвийской Республики.

2. Признать пункт 10 статьи 16 закона «О налогах и пошлинах», в той мере, в какой он относится к переплатам налогов подателя конституционной жалобы – общества с ограниченной ответственностью «Industriālais termināls», – образовавшимся до вступления данной нормы в силу, не соответствующим статьям 1 и 105 Конституции и недействительным с момента принятия.

Решение окончательно и обжалованию не подлежит.

Решение вступает в силу в день его опубликования.

Председатель судебного заседания

Г. Кутрис