



# LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

---

## SPRIEDUMS

Latvijas Republikas vārdā

Rīgā 2018. gada 11. aprīlī

lietā Nr. 2017-12-01

Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētāja Ineta Ziemele, tiesneši Sanita Osipova, Aldis Laviņš, Gunārs Kusiņš, Daiga Rezevska un Artūrs Kučs,

pēc Augstākās tiesas pieteikuma,

pamatojoties uz Latvijas Republikas Satversmes 85. pantu un Satversmes tiesas likuma 16. panta 1. punktu, 17. panta pirmās daļas 9. punktu, kā arī 19.<sup>1</sup> un 28.<sup>1</sup> pantu,

rakstveida procesā 2018. gada 14. martā tiesas sēdē izskatīja lietu

**„Par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim) 12. panta 12.<sup>3</sup> un 12.<sup>5</sup> daļas, ciktāl tās ierobežo tiesības uz nodokļu pārmaksas atmaksu saprātīgā termiņā, atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam”.**

### Konstatējošā daļa

1. Pirms 2013. gada 1. janvāra, kad stājās spēkā Pievienotās vērtības nodokļa likums, pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) objektu, maksātāju loku, aprēķināšanas un maksāšanas kārtību un citus ar PVN saistītus jautājumus, tai skaitā rīcību ar nodokļu maksātāja pārmaksāto PVN summu (turpmāk – PVN pārmaksa), regulēja likums „Par pievienotās vērtības nodokli”.

1.1. Līdz 2009. gada 31. decembrim rīcība ar nodokļu maksātāja PVN pārmaksu bija noregulēta likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 10.–12. daļā. Saskaņā ar minētajām normām Valsts ieņēmumu dienestam (turpmāk – VID)

vispārīgi bija pienākums atmaksāt PVN pārmaksu nodokļu maksātājam 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma un darījumus apliecinošu dokumentu saņemšanas. Novirzīt PVN pārmaksu citu nodokļu maksātāja kārtējo valsts noteikto maksājumu segšanai VID varēja vienīgi tad, ja nodokļu maksātājs to pieprasīja. Tomēr pēc likumā paredzētu nosacījumu izpildīšanās VID varēja atteikt PVN pārmaksas atmaksāšanu. Pirmkārt – ja nodokļu maksātājam bija izveidojušies valsts noteikto maksājumu parādi, tad VID šā nodokļu maksātāja PVN pārmaksa bija jāizmanto šo parādu segšanai. Otrkārt – ja taksācijas periodā nodokļu maksātājs pieprasīja atmaksāt PVN pārmaksu, bet to darījumu vērtība, kuriem piemērojama nodokļa 0 procentu likme, nepārsniedza 50 procentus no kopējās apliekamo darījumu vērtības, VID bija jāaiztur PVN pārmaksa līdz taksācijas gada beigām. Treškārt – VID varēja atteikt PVN pārmaksas atmaksāšanu, ja to pieprasīja nodokļu maksātājs, kurš bija reģistrēts ar PVN apliekamo personu reģistrā, bet no tā izslēgts un pēc tam tajā reģistrēts atkārtoti un ja no atkārtotās reģistrācijas brīža nebija pagājuši seši mēneši.

**1.2.** Ar 2009. gada 1. decembra likumu „Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli””, kas stājās spēkā 2010. gada 1. janvārī, citstarp no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta izslēgta tā 10.–12. daļa, vienlaikus papildinot šo pantu ar 12.<sup>2</sup>–12.<sup>11</sup> daļu.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>2</sup>–12.<sup>11</sup> daļa noteica jaunu kārtību, kādā kārtējā taksācijas periodā izveidojusies nodokļu maksātāja PVN pārmaksa tiek pārcelta uz nākamajiem taksācijas periodiem nodokļu maksātāja nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto maksājumu parādu un kārtējo nodokļu maksājumu segšanai vai tiek atmaksāta nodokļu maksātājam.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (šeit un turpmāk – redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim) 12. panta 12.<sup>3</sup> daļa noteic:

„Valsts ieņēmumu dienests, veicot nodokļu administrēšanas pasākumus, 30 dienu laikā pēc tam, kad saņemta nodokļa deklarācija par taksācijas periodu, pārceļ apstiprināto pārmaksāto nodokļa summu uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām, sedzot nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo nodokļa summu.”

Savukārt minētā panta 12.<sup>5</sup> daļa paredz:

„Ja apliekamajai personai pēc šā panta 12.<sup>4</sup> daļā minētās pārmaksātās nodokļa summas novirzīšanas joprojām ir pārmaksātā nodokļa summa, to pārceļ uz nākamajiem taksācijas periodiem atbilstoši šā panta 12.<sup>3</sup> daļā noteiktajam.”

**2. Pieteikuma iesniedzēja – Augstākā tiesa** (turpmāk – Pieteikuma iesniedzēja) – savā 2017. gada 28. marta lēmumā lietā Nr. SKA-65/2017, ar kuru nolemts iesniegt pieteikumu Satversmes tiesai un apturēt tiesvedību šajā administratīvajā lietā līdz Satversmes tiesas nolēmuma spēkā stāšanās dienai, pauž uzskatu, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>3</sup> un 12.<sup>5</sup> daļa (turpmāk kopā – apstrīdētās normas), ciktāl tās ierobežo tiesības uz PVN pārmaksas atmaksu saprātīgā termiņā, neatbilst Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 105. panta pirmajiem trim teikumiem.

Minētajā administratīvajā lietā nodokļu maksātājs lūdz atzīt par prettiesisku VID ģenerāldirektora lēmumu, ar kuru, pamatojoties uz apstrīdētajām normām, nodokļu maksātāja PVN pārmaksu pārcelta uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām.

Pieteikuma iesniedzēja norāda, ka saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>3</sup>–12.<sup>7</sup> daļu nodokļu maksātāja PVN pārmaksu kārtējā taksācijas periodā vispirms tiekot izmantota viņa nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto maksājumu parādu, kā arī kārtējo nodokļu maksājumu segšanai. Atlikusī summa tiekot pārcelta uz nākamajiem taksācijas periodiem līdz pat taksācijas gada beigām. PVN pārmaksu tiekot atmaksāta nodokļu maksātājam vienīgi taksācijas gada beigās pēc tam, kad VID ir apstiprinājis PVN pārmaksu par taksācijas gadu. Tā varot tikt atmaksāta 30 dienu laikā pēc kārtējā taksācijas perioda vienīgi tad, ja iestājas kāds no likuma 12. panta 12.<sup>7</sup> daļā norādītajiem izņēmuma apstākļiem.

Vispār nodokļu maksātājam neesot tiesību saņemt atpakaļ PVN pārmaksu pēc kārtējā taksācijas perioda, ja vien šis taksācijas periods neiekrīt taksācijas gada beigās. Tādējādi gadījumā, ja nākamajā taksācijas periodā nodokļu maksātājam nav jāveic tādi maksājumi valsts budžetā, kuru segšanai būtu izmantojama no iepriekšējā taksācijas perioda pārceltā PVN pārmaksu, vai ja tā ir daudz lielāka par šiem maksājumiem, valsts varot ilgstoši paturēt savā rīcībā brīvos nodokļu maksātāja līdzekļus, kuri netiek izmantoti nodokļu nomaksai un kurus nodokļu maksātājs varētu izmantot saimnieciskajā darbībā. Attiecībā uz pieteicēju administratīvajā lietā šāda situācija varot ilgt līdz pat 10 mēnešiem.

Apstrīdētās normas ierobežojot nodokļu maksātājam Satversmes 105. pantā noteiktās tiesības uz īpašumu, jo liedzot tam nekavējoties atgūt PVN pārmaksu. Šis ierobežojums esot noteikts ar likumu, un tam esot leģitīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība, mazinot nodokļu nemaksāšanas risku un nodrošinot nodokļu un nodevu efektīvu iekasēšanu. Tomēr šis ierobežojums neesot samērīgs, jo

sabiedrības ieguvums no tā neesot lielāks par nodokļu maksātājam nodarīto zaudējumu.

Apstrīdētās normas esot pieņemtas saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva 2006/112/EK) 183. pantu, kas paredz Eiropas Savienības dalībvalstu (turpmāk – dalībvalstis) tiesības pēc pašu pieņemtiem noteikumiem pārcelt uz nākamo taksācijas periodu vai atmaksāt nodokļu maksātājam PVN pārmaksu, kas radusies kārtējā taksācijas periodā. Eiropas Savienības Tiesa (turpmāk arī – EST) esot atzinusi, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 183. pantu pieņemtajam regulējumam jāatbilst nodokļu neitralitātes principam. Atbilstoši šim principam dalībvalsts pieņemtā regulējuma piemērošanas rezultātā nodokļu maksātājs nedrīkstot uzņemties nodokļa nastu (tiklīdz pakļauts finanšu riskam). Tas nozīmējot, ka nodokļu maksātājam jāatgūst PVN pārmaksu saprātīgā termiņā vienalga, vai tā tiek pārcelta uz vienu vai vairākiem taksācijas periodiem. Pārmaksas atmaksāšana tādā termiņā, kas nebūtu atzīstams par saprātīgu, esot pieļaujama vienīgi tad, ja nodokļu maksātājam radītais ekonomiskais slogs tiek kompensēts ar procentu maksājumu, tādējādi ievērojot nodokļu neitralitātes principu.

Pieteikuma iesniedzēja uzskata: ja būtu atzīstams, ka valsts tiesiskais regulējums neatbilst no nodokļu neitralitātes principa izrietošajām prasībām, tad būtu jāatzīst, ka tas neatbilst arī samērīguma principam, jo nodokļu maksātājam tiktu radīts tāds ekonomiskais slogs, kura negatīvā ietekme uz viņu būtu ievērojami lielāka par sabiedrības ieguvumu no viņa parādu pilnīgas vai daļējas nomaksas. Par saprātīgu EST esot atzinusi PVN pārmaksas atmaksāšanu triju mēnešu laikā. Turpretim par neatbilstošu nodokļu neitralitātes principam tā esot atzinusi pārmaksas pārcelšanu uz vairākiem taksācijas periodiem, kuras rezultātā pārmaksu netiek atmaksāta laikā līdz vienam gadam. Saskaņā ar apstrīdētajām normām gadījumā, kad nodokļu maksātāja – tāpat kā pieteicējas administratīvajā lietā – taksācijas periods ir trīs mēneši, nodokļu maksātājs varot būt spiests uzņemties nodokļa nastu līdz pat 10 mēnešus ilgā laika posmā. Ja taksācijas periods ir viens mēnesis, esot iespējama arī tāda situācija, ka šī nasta jāuzņemas vēl ilgāk. Pārmaksas atmaksāšana pēc 10 mēnešiem no tās rašanās brīža, ievērojot EST atziņas, acīmredzami esot uzskatāma par neatbilstošu nodokļu neitralitātes principam. Savukārt nodokļu maksātājam radītā ekonomiskā sloga kompensēšana ar procentu maksājumiem Latvijas normatīvajos aktos neesot paredzēta.

Sabiedrības ieguvums no atsevišķa nodokļu maksātāja iespējamo nodokļu maksājumu vai parādu segšanas PVN pārmaksas apmērā esot relatīvi mazs, it īpaši tāpēc, ka PVN pārmaksa, kas sasniedza 8000 latu apmēru, bija atmaksājama uzreiz pēc kārtējā taksācijas perioda. Turklāt pārmaksas neatmaksāšana saprātīgā termiņā neļaujot nodokļu maksātājam izmantot viņa finanšu līdzekļus un varot negatīvi ietekmēt viņa spēju veikt saimniecisko darbību. Atkarībā no saimnieciskās darbības apjoma šāda nasta varot būt nepanesama.

**3. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeima –** uzskata, ka apstrīdētās normas atbilst Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem.

Apstrīdētās normas līdz lietas izskatīšanas brīdim jau zaudējušas spēku, tādēļ varot tikt piemērotas vienīgi tajos administratīvajos procesos, kuri uzsākti šo normu spēkā esības laikā un vēl nav noslēgušies. Līdz ar to, vērtējot apstrīdēto normu satversmību, esot jāvērtē nevis šo normu vispārējā ietekme, bet vienīgi konkrētā administratīvā procesa apstākļi un konkrētās pieteicējas administratīvajā lietā iespējamais pamattiesību aizskārums.

Strīds lietā esot vienīgi par to, vai apstrīdētajās normās noteiktais pamattiesību ierobežojums ir samērīgs, proti, par to, vai sabiedrības ieguvums no ierobežojuma ir lielāks par atsevišķiem indivīdiem nodarīto kaitējumu. EST neesot noteikusi konkrētu PVN pārmaksas atmaksāšanas termiņu, kas būtu uzskatāms par samērīgu. Pieteikuma iesniedzēja esot atsaukusies uz vairākiem EST spriedumiem, kuros vērtētais dalībvalstu tiesiskais regulējums paredzējis vienu mēnesi līdz vienu gadu garus taksācijas periodus un iespēju pārceļt PVN pārmaksu uz vairākiem taksācijas periodiem. Minētajos spriedumos EST par būtisku esot atzinusi tieši to apstākli, ka PVN pārmaksa tiek pārceļta uz vairākiem nākamajiem taksācijas periodiem neatkarīgi no to garuma. Atšķirībā no minētā dalībvalstu tiesiskā regulējuma apstrīdētajās normās esot noteikts PVN pārmaksas pārceļšanas termiņa ierobežojums – līdz taksācijas gada beigām. Tātad apstrīdētās normas nepieļaujot to, ka pusgadu vai gadu gara taksācijas perioda gadījumā PVN pārmaksa būtu pārceļama uz vairākiem taksācijas periodiem un ka nodokļu maksātājam tās atmaksāšana būtu jāgaida ilgāk par gadu. Savukārt Eiropas Cilvēktiesību tiesa esot konstatējusi īpašuma tiesību pārkāpumu gadījumā, kad PVN pārmaksa netika atmaksāta vairākus gadus, neizmaksājot nodokļu maksātājam par to nekādu kompensāciju.

Apstrīdētās normas esot pieņemtas ekonomiskās lejupslīdes laikā, kad efektīva nodokļu iekasēšana un nodokļu nemaksāšanas vai krāpniecības apkarošana bija īpaši

svarīga, un tās atbilstot Starptautiskā Valūtas fonda ekspertu 2009. gadā sniegtajam atzinumam par Latvijas nodokļu iekasēšanas sistēmu. Arī EST esot noteikusi, ka gan PVN pārmaksas pārceļšana, gan atmaksāšana ir atlīdzības formas, ko Direktīvas 2006/112/EK 183. pants neliedz piemērot vienlaikus.

Likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” esot ietverti vairāki nodokļu maksātāja tiesību un interešu aizsardzības līdzekļi. Pirmkārt, kārtējā taksācijas periodā radusies PVN pārmaksa tiekot ātri un efektīvi novirzīta to maksājumu segšanai, kuri nodokļu maksātājam visdrīzākajā laikā būtu jāsedz no saviem aktīviem. Otrkārt, PVN pārmaksa varot tikt pārceļta uz nākamo taksācijas periodu vienīgi taksācijas gada ietvaros. Līdz ar to laiks, pēc kura PVN pārmaksa tika atmaksāta, esot atkarīgs no taksācijas perioda, kurā PVN pārmaksa izveidojusies. Ja tā izveidojās taksācijas gada pirmajā taksācijas periodā, tās ieskaitīšana nodokļu maksātāja kontā esot bijusi iespējama pēc aptuveni 10 mēnešiem, bet, ja tā izveidojās pēdējā taksācijas periodā, – pēc 30 dienām.

Turklāt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>7</sup> daļā esot paredzēti nosacījumi, kuriem izpildoties PVN pārmaksa bija atmaksājama nodokļu maksātājam uzreiz pēc taksācijas perioda. Atbilstoši Finanšu ministrijas skaidrojumam tie esot gadījumi, kad ir paredzams un ekonomiski pamatoti gaidāms, ka var veidoties PVN pārmaksa. Minētajā normā esot paredzēts pārceļamās PVN pārmaksas maksimālais apmērs, proti, PVN pārmaksa, kas pārsniedza 8000 latu, esot bijusi atmaksājama nodokļu maksātājam pēc tam, kad VID saņēmis nodokļu deklarāciju par konkrēto taksācijas periodu.

Līdz ar to Saeima uzskata, ka apstrīdētajās normās noteiktais pamattiesību ierobežojums ir samērīgs un tās nodrošina nodokļu maksātājam iespēju pienācīgi un pilnībā atgūt PVN pārmaksu saprātīgā termiņā, neradot tam finanšu risku.

**4. Pieaicinātā persona – Tieslietu ministrija** – norāda, ka atbilstoši EST spriedumiem nodokļu neitralitātes princips neprasa to, lai PVN pārmaksa tiktu atmaksāta nekavējoties, un ka atmaksāšanas termiņa samērīgums katrā gadījumā esot vērtēts individuāli, ņemot vērā konkrētās lietas apstākļus. EST apsvērumus par nodokļu neitralitātes principa ievērošanu nevarot viennozīmīgi attiecināt uz jebkādu citu hipotētiski iespējamu PVN pārmaksas atmaksāšanas kārtību, kas izriet no valsts normatīvajiem aktiem, tai skaitā no apstrīdētajām normām. EST spriedumos neesot norādīti nedz konkrēti apsvērumi par samērīgu atmaksāšanas termiņu tādos apstākļos, kas būtu identiski izskatāmās lietas apstākļiem, nedz arī tas, kāds atmaksāšanas

terminš vispār būtu uzskatāms par samērīgu Direktīvas 2006/112/EK 183. panta izpratnē. Tomēr no EST spriedumiem izrietot secinājums, ka PVN pārmaksas pārceļšana uz vairākiem trīs mēnešus gariem taksācijas periodiem kopumā var būt atbilstoša Direktīvas 2006/112/EK 183. pantam, ja tā nerada nodokļu maksātājam finanšu risku. Tādējādi apstrīdētās normas atbilstot Direktīvas 2006/112/EK 183. pantam.

Tieslietu ministrija nespējot veikt apstrīdēto normu ekonomiskās ietekmes izvērtējumu un izteikt viedokli par to, vai apstrīdētās normas konkrētajai vai jebkurai citai privātpersonai radījušas ar sabiedrības interesēm nesamērīgu finanšu risku. Tomēr Tieslietu ministrija uzskata, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>7</sup> daļa varētu būt vērsta uz nodokļu neitralitātes principa nodrošināšanu, mazinot vai pat pilnībā novēršot finanšu risku.

**5. Pieaicinātā persona – Finanšu ministrija** – uzsver, ka apstrīdētās normas pieņemtas saskaņā ar Eiropas Savienības tiesībām un Starptautiskā Valūtas fonda ekspertu atziņām ekonomiskās krīzes apstākļos, kad sevišķi svarīga bija valsts budžeta aizsardzība pret nodokļu nemaksāšanu un izkrāpšanu.

Apstrīdētajās normās noteiktā kārtība ļaujot VID sistēmiski pārbaudīt PVN deklarācijās uzrādītās pārmaksas pamatotību, lai aizsargātu valsts budžeta intereses. To, vai PVN ir korekti nomaksāts, VID varot konstatēt taksācijas gada beigās, saņemot pēdējo PVN deklarāciju un gada deklarāciju, ja nodokļu maksātājam tāda jāsniēdz. PVN pārmaksas pārceļšana esot paša nodokļu maksātāja interesēs, jo tā tiek izmantota viņa nodokļu un citu valsts noteikto maksājumu parādu nomaksai, ja viņam šādi parādi radušies. Turklāt esot noteikti īpaši gadījumi, kad pārmaksātā PVN summa atmaksājama uzreiz pēc taksācijas perioda beigām. Tādējādi ar apstrīdētajām normām neesot radīts nesamērīgs slogs nodokļu maksātājam un vienlaikus esot nodrošināta valsts budžeta interešu aizsardzība.

Dalībvalstīm esot zināma autonomija PVN pārmaksas atmaksāšanas noteikumu izstrādē – ar nosacījumu, ka atmaksa tiek veikta saprātīgā termiņā, neradot nodokļu maksātājam finanšu risku. Tā kā VID PVN pārmaksas rašanās pamatotību vērtē ne tikai pēc taksācijas perioda, bet arī pēc taksācijas gada beigām, labums, ko sabiedrība iegūst, esot samērojams ar nodokļu maksātāja īpašuma tiesību ierobežojumu. Turklāt EST neesot nolēmusi, ka vienu gadu garš taksācijas periods būtu uzskatāms par nesamērīgu.

Pamatojoties uz ekonomiskiem apsvērumiem, likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” esot noteikti gadījumi, kad PVN pārmaxa bija atmaksājama pēc attiecīgā taksācijas perioda, tai skaitā gadījums, kad tā pārsniedza noteiktu apmēru. Tas, ka šis apmērs laika gaitā ticis samazināts, liecinot par to, ka VID ir stiprinājis savu kapacitāti un uzlabojis riska analīzes sistēmu. Tādējādi apstrīdētās normas sasniedzot savu leģitīmo mērķi, bet nodokļu maksātāja tiesības tiek ierobežotas arvien mazāk.

Apstrīdētās normas nodokļu maksātājam nodrošinot iespēju pienācīgi un pilnībā atgūt pārmaxāto PVN summu saprātīgā termiņā un neradot tam finanšu risku. Līdz ar to tās atbilst Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem.

**6. Pieaicinātā persona – tiesībsargs** – uzskata, ka apstrīdēto normu piemērošanas rezultātā varot rasties vairākas atšķirīgas situācijas. Tāda situācija, ka PVN pārmaxa tiek pārcelta uz laiku līdz trim mēnešiem, esot atbilstoša Direktīvas 2006/112/EK 183. pantam un EST spriedumos nostiprinātajam nodokļu neitralitātes principam. Šādā situācijā nodokļu maksātāja īpašuma tiesību ierobežojums esot samērīgs. Savukārt pieteikumā minētajās hipotētiskajās situācijās samērīgums, visticamāk, netiktu nodrošināts. No EST spriedumiem izrietot, ka tas, vai ir ievērots nodokļu neitralitātes princips un vai īpašuma tiesību ierobežojums ir samērīgs, katrā gadījumā vērtējams individuāli. Vispār, ņemot vērā pieteikumā norādītos apsvērumus un aprakstīto situāciju, ar apstrīdētajām normām izveidoto PVN pārmaxas pārceļšanas sistēmu varot atzīt par neatbilstošu Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem.

**7. Pieaicinātā persona – Latvijas Nodokļu konsultantu asociācija** – piekrīt Pieteikuma iesniedzējas argumentiem, tomēr uzsver: lai gan Pieteikuma iesniedzēja un Saeima kā apstrīdētajās normās noteiktā pamattiesību ierobežojuma leģitīmo mērķi norāda nodokļu un nodevu nemaksāšanas riska novēršanu un to efektīvu iekasēšanu, PVN pārmaxa saskaņā ar apstrīdētajām normām tiek aizturēta arī tad, ja nodokļu maksātājam nav nodokļu vai citu valsts noteiktu maksājumu parādu.

Saskaņā ar apstrīdētajām normām aizturama esot vienīgi tāda PVN pārmaxa, kas nepārsniedz 8000 latu. Minētais regulējums pirmšķietami varot liecināt par to, ka nodokļu nemaksāšanas risks samazinās, palielinoties PVN pārmaxas apmēram, taču faktiski esot otrādi. Tādēļ PVN pārmaxas aizturēšanas mērķis esot nevis nodokļu nemaksāšanas riska mazināšana, bet gan VID administratīvā sloga mazināšana un mākslīga PVN iekasēšanas rādītāju uzlabošana. Apstrīdētās normas nerasniedzot savu



legitīmo mērķi, tādēļ nodokļu maksātāja tiesību aizskārums neesot samērīgs ar sabiedrības gūto labumu. Apstrīdētajās normās noteiktā pamattiesību ierobežojuma samērīgums esot jāvērtē relatīvi, nevis absolūti, jo vienam uzņēmumam 8000 latu varot būt ievērojama, bet citam – nenozīmīga summa.

Aizturētā PVN pārmaxa esot garantija tam, ka nākotnē gaidāmie kārtējie nodokļu un nodevu maksājumi tiks veikti. Nodokļu maksātājs, kuram PVN pārmaxa nerodas, šādu garantiju nesniedzot. Tādēļ nodokļu maksātājam, kuram PVN pārmaxa ir radusies, par tās aizturēšanu būtu dodama kompensācija procentu maksājuma veidā. Ekonomiskais slogs, kas saistīts ar PVN pārmaxas iesaldēšanu, dažādos saimnieciskās darbības posmos varot būtiski atšķirties. PVN pārmaxa būtu aizturama viena taksācijas perioda ietvaros, bet gadījumā, kad tā tiek pārcelta uz laiku, kas pārsniedz vienu taksācijas periodu, būtu izmaksājama kompensācija procentu maksājuma veidā. Sniedzot garantiju un nesaņemot par to kompensāciju, nodokļu maksātājs uzņemoties finanšu slogu šīs garantijas apmērā, bet tas neatbilstot nodokļu neitralitātes principam un Direktīvas 2006/112/EK 183. pantam, kas pieļaujot PVN pārmaxas pārcelšanu tikai uz vienu taksācijas periodu, nevis uz vairākiem taksācijas periodiem, kuri var pārsniegt pat 12 mēnešus.

**8. Pieaicinātā persona – Latvijas Universitātes Biznesa, vadības un ekonomikas fakultātes Finanšu un grāmatvedības nodaļas lektore Mg. oec. Līga Leitāne** – uzskata, ka apstrīdētās normas neatbilst nodokļu neitralitātes principam un ar tām radītais pamattiesību ierobežojums nav samērīgs. Pieteikumā atspoguļotā faktiskā situācija neatbilstot Direktīvas 2006/112/EK 183. pantam, jo nodokļu maksātājam tiekot radīts finanšu risks, kas nekādi netiekot kompensēts, un laiks, uz kuru tiek aizturēta PVN pārmaxa, pārsniedzot taksācijas perioda garumu.

Saskaņā ar apstrīdētajām normām PVN pārmaxa tiekot atmaksāta vēlāk par saprātīgu ekonomiskajās attiecībās piemērojamo norēķinu laiku. PVN pārmaxa no ekonomikas viedokļa esot debitora parāds, bet praksē debitora parādiem tiekot piemērots triju mēnešu norēķinu periods. Turklāt PVN pārmaxas aizturēšanas gadījumā netiekot maksāti procenti par šā resursa izmantošanu. Apstrīdētās normas radot nevienlīdzīgas attiecības starp valsti un nodokļu maksātāju, jo nodokļu maksātāja īpašums – aktīvs – nevarot tikt izmantots ekonomiskajā darbībā un nodokļu maksātājs nesaņemot par to kompensāciju, savukārt valsts varot šo aktīvu izmantot savu funkciju veikšanai un nemaksāt par kapitāla izmantošanu, atsaucoties uz nākotnē gaidāmiem nodokļu maksājumiem. Jo ilgāk tiek aizturēta PVN pārmaxa, nemaksājot

par to kompensāciju, jo ilgstošāks un smagāks esot nodokļu maksātājam radītais ekonomiskais slogs.

**9. Pieaicinātā persona – zvērināta advokāte Sandija Novicka** – uzskata, ka pieteikumā atspoguļotā faktiskā situācija ir pretrunā ar Direktīvas 2006/112/EK 183. panta pirmo daļu un nodokļu neitralitātes principu.

No EST atziņām izrietot secinājums, ka vienu gadu garš vai garāks atmaksāšanas termiņš nav uzskatāms par saprātīgu un neatbilst nodokļu neitralitātes principam. Arī 10 mēnešu termiņš neesot uzskatāms par saprātīgu. Tas esot pietiekami ilgs periods, lai no aprites izņemtie naudas līdzekļi varētu radīt vērā ņemamu ietekmi uz nodokļu maksātāja naudas plūsmu un kavēt viņa saimniecisko darbību. Turklāt šāds termiņš vairāk nekā trīs reizes pārsniedzot trīs mēnešus, kurus EST atzinusi par saprātīgu termiņu, kas ietilpstot dalībvalstu autonomijā, nosakot PVN pārmaksas atmaksāšanas kārtību. Tā kā apstrīdētajās normās noteiktā kārtība piemērojama vienīgi PVN pārmaksai līdz 8000 latu, apstrīdētās normas neesot piemērotas nodokļu nemaksāšanas novēršanai. Savukārt nepieciešamība veikt administratīvas darbības nodokļa pareizai iekasēšanai vai PVN krāpšanas novēršanai šādu termiņu nevarot attaisnot.

Saskaņā ar apstrīdētajām normām par 8000 latu mazākas PVN pārmaksas atmaksāšana varot tikt atlikta līdz pat 14 mēnešiem, nemaksājot nodokļu maksātājam nokavējuma procentus. Tādējādi nodokļu maksātājs esot spiests uzņemties PVN nastu pretēji nodokļu neitralitātes principam. Saimnieciskās darbības veicējiem un komersantiem ar nelielu apgrozījumu vai ierobežotu naudas plūsmu šādas naudas summas nepieejamība varot apgrūtināt norēķināšanos ar piegādātājiem vai darba ņēmējiem. Atbilstoši Direktīvas 2006/112/EK 183. panta otrajai daļai dalībvalstis varot neveikt PVN pārmaksas atmaksāšanu vai pārcelšanu gadījumos, kad pārmaksa ir nenožīmīga. Tomēr par nenožīmīgu šīs normas izpratnē varot uzskatīt tikai tādu PVN pārmaksu, kuras apstrādei un atmaksai valsts patērētie resursi būtu vērtīgāki par atmaksājamo summu. Nodokļu maksātājam būtu nodrošināmas tiesības saņemt atpakaļ PVN pārmaksu ne vēlāk kā triju mēnešu laikā. Pretējā gadījumā tam būtu maksājami atbilstoši nokavējuma procenti. No apstrīdētajām normām izrietošais atmaksāšanas termiņš neesot samērojams ar nodokļu maksātājam radīto finanšu risku.

**10. Pieaicinātā persona – Latvijas Universitātes Juridiskās fakultātes Civiltiesisko zinātņu katedras profesors *Dr. iur.* Kaspars Balodis** – norāda, ka

Direktīvas 2006/112/EK 183. pantā ir noteiktas dalībvalstu vispārīgas tiesības izvēlēties veikt PVN pārmaksas atmaksāšanu vai pārceļšanu uz nākamo periodu, kā arī noteikt, ka šādas darbības nav veicamas, ja pārmaksas summa ir nenozīmīga. Direktīva 2006/112/EK nenosakot nedz PVN pārmaksas apmēru, kas būtu atzīstams par nenozīmīgu, nedz arī termiņu, kādā būtu īstenojama PVN pārmaksas atmaksāšana vai kas būtu atzīstams par saprātīgu. Līdz ar to neesot saskatāms pamatojums viedoklim, ka apstrīdētās normas ir pretrunā ar Direktīvas 2006/112/EK 183. pantu. Nodokļu neitralitātes princips neatklājot jēdziena „saprātīgs termiņš” saturu. EST spriedumi, uz kuriem atsaucas Pieteikuma iesniedzēja, apstiprinot to, ka termiņa saprātīgums vērtēts atkarībā no konkrētās lietas faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem.

Gan Satversmes tiesa, gan EST esot atzinusi, ka nepamatotu maksājumu atgūšanas mērķis ir neitralizēt finanšu slogu un risku nodokļu maksātājam, kas nav preces vai pakalpojuma gala saņēmējs. Turklāt Satversmes tiesa esot atzinusi valsts ievērojamo rīcības brīvību nodokļu jomā. Tomēr pārmaksātā nodokļa atmaksāšanas kārtības un termiņu regulēšanā šī rīcības brīvība esot šaurāka nekā tad, kad likumdevējs nosaka pašu nodokļa maksāšanas pienākumu. Likumdevējam vajagot ar īpašu rūpību izvērtēt samērīgumu, jo valsts, noteiktu laiku paturot PVN pārmaksu, gūstot labumu no nodokļu maksātāja īpašuma – viņa finanšu līdzekļiem.

Apstrīdētās normas pieļaujot tādu situāciju, ka valsts rīcībā ilgstoši paliek nodokļu maksātāja finanšu līdzekļi un viņš ir spiests nesamērīgi garā laika posmā – ilgāk par 10 mēnešiem – uzņemties ekonomisko slogu, kas nav samērojams ar sabiedrības ieguvumu. Tas varot negatīvi ietekmēt nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, citstarp apdraudēt tās normālu norisi. Turklāt šāds finanšu slogs daudziem nodokļu maksātājiem varot radīt arī zaudējumus. Samērīguma izvērtējumā neesot nozīmes tam, ka pārceļamā PVN pārmaksa nepārsniedza 8000 latu. Arī finanšu līdzekļiem, kuru apmērs ir ievērojami mazāks par minēto summu, varot būt nozīme nodokļu maksātāja saimnieciskajā darbībā. Līdz ar to apstrīdētajās normās noteiktais pamattiesību ierobežojums neesot samērīgs un tās neatbilstot Satversmes 105.pantam.

**11. Pieaicinātā persona – Latvijas Universitātes Juridiskās fakultātes Starptautisko un Eiropas tiesību zinātņu katedras asociētais viesprofesors Dr. iur. Kristofs Johans Ulrihs Šēve** – sniedza viedokli par apstrīdēto normu atbilstību Eiropas Savienības tiesībām.

K. Šēve norāda, ka, nedz Direktīvā 2006/112/EK, nedz EST spriedumos nav ietverta skaidra nodokļu neitralitātes principa definīcija. Tomēr EST esot atzinusi, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 183. pantu dalībvalstis bauda noteiktu rīcības brīvību, nosakot PVN pārmaksas atmaksāšanas kārtību, kā arī vērtējusi to, kāds PVN pārmaksas atmaksāšanas termiņš uzskatāms par saprātīgu. Atsevišķos gadījumos EST esot atzinusi noteiktu termiņu par nesaprātīgu. Konkrētās lietās, ņemot vērā to apstākļus, EST esot atzinusi, ka 180 dienu termiņš nav saprātīgs un ka astoņus mēnešus garš periods ir ievērojams. Gan EST, gan atsevišķi ģenerālvokāti esot norādījuši, ka PVN pārmaksas pārceļšanas sistēmu nedrīkst izmantot valsts budžeta papildināšanai uz nodokļu maksātāju rēķina. Latvijas normatīvajiem aktiem vajagot atspoguļot šos apsvērumus, ciktāl atmaksas periods atbilst no EST spriedumiem izrietošajiem ierobežojumiem. Turklāt normatīvajos aktos varētu paredzēt kompensācijas piešķiršanu nodokļu maksātājam par viņam radītajiem zaudējumiem.

Atkarībā no darbības jomas Latvijas uzņēmumi konkurējot ar citiem Latvijas un ārvalstu uzņēmumiem Eiropas Savienības iekšējā tirgū. Tādēļ tiem esot rūpīgi jāplāno sava darbība un izmaksas. Turklāt Latvijā procentu likmes komercietiskajā apgrozībā esot augstākas nekā, piemēram, Vācijā, un tādējādi Latvijas uzņēmumi atrodies nelabvēlīgākos konkurences apstākļos. Varot piekrist tam, ka apstrīdētajām normām ir leģitīms mērķis – sabiedrības labklājības nodrošināšana –, kas no Latvijas konstitucionālo tiesību viedokļa varētu attaisnot no tām izrietošo pamattiesību ierobežojumu. Taču atbilde uz jautājumu, vai šis visnotaļ vispārīgais, abstraktais un sašaurināti interpretējamais mērķis varētu tikt izmantots kā attaisnojums atbilstoši Eiropas Savienības tiesībām, neesot nepieciešama tad, ja apstrīdēto normu piemērošanas rezultāts pārsniedz minētā mērķa sasniegšanai nepieciešamo līmeni.

### **Secinājumu daļa**

**12.** Pieteikuma iesniedzēja lūdz atzīt apstrīdētās normas, ciktāl tās ierobežo tiesības uz PVN pārmaksas atgriešanu saprātīgā termiņā, par neatbilstošām Satversmes 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Pēc pieteikuma iesniedzējas ieskata, kaitējums, kurš izpaužas finanšu sloga formā un kuru nodokļu maksātājam rada apstrīdētajās normās noteiktā PVN pārmaksas pārceļšana, ir lielāks par labumu, ko sabiedrība iegūst no šīs pārceļšanas rezultātā panāktā valsts resursu ietaupījuma. Līdz ar to apstrīdētajās normās noteiktais nodokļu maksātāja pamattiesību ierobežojums neesot samērīgs.

Pieteikuma iesniedzēja apstrīd divu normu satversmību. Abas apstrīdētās normas kopsakarā nosaka kārtību, kādā PVN pārmaksas daļa, kas nav izlietota nodokļu maksātājam esošo valsts noteikto maksājumu parādu un viņa kārtējo PVN maksājumu segšanai, ir pārceļama uz nākamajiem taksācijas periodiem konkrētā taksācijas gada ietvaros. Tā kā apstrīdētās normas ir savstarpēji saistītas, Satversmes tiesa tās vērtēs kā vienotu regulējumu, kas paredz valsts noteikto maksājumu segšanai neizlietotās PVN pārmaksas pārceļšanu uz visiem nākamajiem taksācijas periodiem līdz taksācijas gada beigām.

**13.** Satversmes 105. pants paredz visaptverošu mantiska rakstura tiesību garantiju. Satversmes 105. panta pirmie trīs teikumi aptver personas īpašuma tiesības kā visas mantiska rakstura tiesības, kuras persona var netraucēti izlietot par labu sev un ar kurām tā var rīkoties pēc savas gribas, kā arī nosaka īpašnieka sociālo pienākumu pret sabiedrību – neizmantojot īpašumu pretēji sabiedrības interesēm – un paredz, ka īpašuma tiesības var tikt ierobežotas (*sal. sk. Satversmes tiesas 2016. gada 15. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-25-01 10. un 10.2. punktu*). Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos noteiktās tiesības uz īpašumu var ierobežot, ja vien ierobežojumi ir noteikti ar likumu leģitīma mērķa labad un ir samērīgi ar šo mērķi (*sal. sk., piem., Satversmes tiesas 2016. gada 15. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-25-01 10.2. punktu*).

Līdz ar līguma par Latvijas pievienošanos Eiropas Savienībai ratifikāciju Eiropas Savienības tiesības ir kļuvušas par neatņemamu Latvijas tiesību sistēmas sastāvdaļu. Tādējādi Eiropas Savienības tiesību akti un EST judikatūrā nostiprinātā to interpretācija ir jāņem vērā, noskaidrojot nacionālo normatīvo aktu saturu un piemērojot tos (*sal. sk. Satversmes tiesas 2008. gada 17. janvāra sprieduma lietā Nr. 2007-11-03 24.2. punktu*). Attiecīgi likumdevējam, pieņemot tiesību normas, it īpaši tādas normas, ar kurām nacionālajā tiesību sistēmā tiek ieviestas Eiropas Savienības direktīvu prasības, ir jāievēro vispārējie tiesību principi un citas Satversmes normas, kā arī Eiropas Savienības tiesību principi. Satversmes tiesa jau iepriekš ir vērtējusi Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos ietverto īpašuma tiesību tvērumu kopsakarā ar Eiropas Savienības tiesībām un EST judikatūru (*sk., piem., Satversmes tiesas 2015. gada 13. oktobra sprieduma lietā Nr. 2014-36-01 15.–22. punktu*).

Arī apstrīdētās normas tika pieņemtas, ieviešot Eiropas Savienības direktīvas prasības. No 2009. gada 1. decembra likuma „Grozījumi likumā „Par pievienotās

vērtības nodokli”” anotācijas izriet, ka tas izstrādāts saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 183. pantu (*sk. likumprojekta Nr. 1545/Lp9 „Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”” anotācijas 2. punktu*).

**Līdz ar to apstrīdēto normu atbilstība Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem ir pārbaudāma, ievērojot no Direktīvas 2006/112/EK 183. panta izrietošos principus.**

**14.** Nodokļu tiesību jomai ir raksturīga zināma likumdevēja rīcības brīvība. Savukārt, regulējot jautājumus, kas ir saistīti ar nodokļu jomu, bet neietilpst tajā, likumdevējs tik plašu rīcības brīvību nebauda (*sal. sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 11. punktu*).

Apstrīdētās normas kopsakarā ar pārējām likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>2</sup>–12.<sup>11</sup> daļas normām noteic VID rīcību ar nodokļu maksātāja PVN pārmaksu, kas rodas, nodokļu maksātājam izpildot savu pienākumu maksāt PVN. Taču PVN pārmaksas pēc savas būtības ir valsts rīcībā nonākuši nodokļu maksātāja finanšu līdzekļi, kas atgriežami nodokļu maksātājam. Tādēļ likumdevējs, regulējot PVN pārmaksas atgriešanas kārtību, nebauda nodokļu tiesību jomai raksturīgo rīcības brīvību. Arī pieaicinātā persona K. Balodis pauž viedokli, ka, regulējot pārmaksātā nodokļa atmaksāšanas kārtību un termiņus, likumdevēja rīcības brīvība ir šaurāka nekā tad, kad likumdevējs nosaka pašu nodokļa maksāšanas pienākumu.

Nosakot kārtību, kādā nodokļu maksātājam atgriežama PVN pārmaksas, likumdevējam jāievēro Satversmes 105. pantā ietvertie un no Direktīvas 2006/112/EK izrietošie principi. Direktīvā 2006/112/EK ir paredzēti vienoti noteikumi, atbilstoši kuriem dalībvalstīm jāizstrādā nacionālais regulējums PVN jomā. Direktīvas 2006/112/EK 183. pantā ir ietverti nosacījumi dalībvalstu rīcībai ar PVN pārmaksu. EST ir vairākkārt uzsvērusi: lai arī saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 183. pantu PVN pārmaksas atgriešanas kārtība principā ietilpst dalībvalstu procesuālās autonomijas saturā, šī kārtība nedrīkst apdraudēt PVN neitralitātes principu, pilnībā vai daļēji uzliekot šā nodokļa nastu nodokļu maksātājam (*sal. sk. EST 2018. gada 28. februāra sprieduma lietā Nr. C-387/16 21.–24. punktu*).

**15.** Izskatāmajā lietā nepieciešams noskaidrot, kāds saturs ir ietverts Eiropas Savienības tiesību normās, proti, noskaidrot Direktīvas 2006/112/EK 183. panta un PVN neitralitātes principa saturu. Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pants

noteic, ka EST kompetencē ir sniegt prejudiciālus nolēmumus par Eiropas Savienības līgumu interpretāciju un Eiropas Savienības tiesību aktu spēkā esamību un interpretāciju. Ja jautājums sakarā ar to radies kādas dalībvalsts tiesā ierosinātā lietā un šī tiesa uzskata, ka tai sprieduma taisīšanai vajadzīgs EST nolēmums šajā jautājumā, tad šī tiesa var lūgt, lai EST sniedz šādu nolēmumu. Ja šāds jautājums radies lietā, ko izskata dalībvalsts tiesa, kuras lēmumi saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts tiesību aktiem nav pārsūdzami, tad šai tiesai jāvēršas Eiropas Savienības Tiesā. Satversmes tiesas nolēmumi nav pārsūdzami, tāpēc gadījumos, kad lietas iznākums ir atkarīgs no Eiropas Savienības tiesību aktu interpretācijas, Satversmes tiesai jāpārlicinās, vai attiecīgajos tiesību aktos noteiktais ir pietiekami skaidrs, bet, ja attiecīgās normas nav pietiekami skaidras - vai šo jautājumu jau iepriekš ir izskaidrojusi EST (*sal. sk., piem., Satversmes tiesas 2015. gada 13. oktobra sprieduma lietā Nr. 2014-36-01 14. punktu*).

Direktīvas 2006/112/EK 183. panta pirmā daļa noteic: „Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.” Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 183. panta pirmo daļu dalībvalstis var patstāvīgi noteikt, kādā formā PVN pārmaksa atgriežama nodokļu maksātājam. Dalībvalsts var izvēlēties – atmaksāt PVN pārmaksu nodokļu maksātājam uzreiz pēc taksācijas perioda, pārcelt PVN pārmaksu uz nākamo taksācijas periodu, izmantojot to nodokļu maksātāja kārtējo PVN maksājumu vai valsts noteikto maksājumu parādu segšanai, vai arī kombinēt abas šīs formas (*sk. EST 2011. gada 12. maija sprieduma lietā Nr. C-107/10 47. punktu*). Tādējādi PVN pārmaksas pārcelšana var būt pat labvēlīga nodokļu maksātājam – viņam nav nepieciešams izmantot savā rīcībā esošos finanšu līdzekļus, lai nomaksātu kārtējo aprēķināto PVN summu un citu valsts noteikto maksājumu parādus. Šādā gadījumā nodokļu maksātājs nesaņem savus finanšu līdzekļus atpakaļ no valsts budžeta tieši, bet pēc būtības tos atgūst savā rīcībā esošo finanšu līdzekļu ietaupījuma veidā.

Tomēr EST ir norādījusi: lai arī Direktīvas 2006/112/EK 183. pantā nav paredzēts nedz pienākums maksāt procentus par atmaksājamo PVN pārmaksas summu, nedz arī datums, no kura šādi procenti ir jāmaksā, šis apstāklis pats par sevi neļauj secināt, ka šis pants būtu interpretējams tādējādi, ka dalībvalstu noteiktā PVN pārmaksas atgriešanas kārtība nav pakļaujama nekādai pārbaudei attiecībā uz tās atbilstību Eiropas Savienības tiesībām (*sal. sk. EST 2018. gada 28. februāra*

*sprieduma lietā Nr. C-387/16 21. punktu*). Šajā ziņā dalībvalstu autonomiju ierobežo PVN neitralitātes princips.

Atbilstoši PVN neitralitātes principam kārtībai, kādā valsts atgriež nodokļu maksātājam PVN pārmaksu, ir jābūt tādai, lai nodokļu maksātājs ar atbilstošiem nosacījumiem varētu atgūt visu PVN pārmaksu. Tas nozīmē, ka PVN pārmaksas atgriešanas kārtība nedrīkst radīt nodokļu maksātājam finanšu slogu (*sal. sk. EST 2018. gada 28. februāra sprieduma lietā Nr. C-387/16 22.–24. punktu*). Šajā ziņā ir būtiski ievērot: lai arī Direktīvas 2006/112/EK 183. panta pirmajā daļā ir paredzēta iespēja pārceļt PVN pārmaksu tikai uz nākamo taksācijas periodu, tās pārceļšana uz vairākiem taksācijas periodiem, kuri seko tam periodam, kurā šī pārmaksa radusies, nebūt nav uzreiz uzskatāma par neatbilstošu Direktīvas 2006/112 183. panta pirmajai daļai, ja vien PVN pārmaksa tiek atgriezta nodokļu maksātājam saprātīgā termiņā (*sal. sk. EST 2011. gada 12. maija sprieduma lietā Nr. C-107/10 49. punktu un 2011. gada 28. jūlija sprieduma lietā Nr. C-274/10 55. punktu*).

EST ir atzinusi: ja PVN pārmaksa tiek atgriezta nodokļu maksātājam, pārsniedzot saprātīgu tās atgriešanas termiņu, PVN neitralitātes princips prasa kompensēt viņam attiecīgās naudas summas nepieejamības dēļ radušos finanšu zaudējumus, samaksājot nokavējuma procentus. Tā kā šis jautājums Eiropas Savienības tiesībās nav reglamentēts, tad katras dalībvalsts nacionālajā tiesību sistēmā, ievērojot PVN neitralitātes principu, jābūt paredzētiem nosacījumiem, ar kādiem nokavējuma procenti ir maksājami, tostarp jābūt noteiktai šo procentu likmei un aprēķināšanas veidam (*sal. sk. EST 2018. gada 28. februāra sprieduma lietā Nr. C-387/16 25. punktu*).

Savukārt Direktīvas 2006/112/EK 183. panta otrā daļa paredz dalībvalstu tiesības atteikties gan no PVN pārmaksas pārceļšanas uz nākamajiem taksācijas periodiem, gan no tās atmaksāšanas nodokļu maksātājam gadījumā, ja PVN pārmaksas summa ir nenozīmīga. Nenožīmīga PVN pārmaksas summa ir noteikta, piemēram, Igaunijas Nodokļu likumā, kura 106. panta sestā daļa paredz, ka nodokļa pārmaksu, kas nepārsniedz 10 *euro*, atmaksā tikai tad, ja ir saņemts attiecīgās personas rakstveida lūgums to atmaksāt, bet gadījumā, ja šāds lūgums nav iesniegts, atbildīgā institūcija pārmaksu saglabā savā rīcībā, lai segtu turpmākos šīs personas veicamos valsts noteiktos maksājumus. Direktīvas 2006/112/EK 183. panta otrā daļa pēc būtības ļauj dalībvalstīm vispār neatgriezt jeb dzēst nodokļu maksātāja PVN pārmaksu. Tas nozīmē, ka Direktīvas 2006/112/EK 183. panta otrās daļas izpratnē par nenozīmīgu PVN pārmaksas summu ir atzīstama vienīgi tāda summa, kuras



neatgriezenisks zudums neradītu nodokļu maksātājam vērā ņemamas nelabvēlīgas sekas un kuras atgriešana prasītu lielāku resursu ieguldījumu nekā šīs pārmaksas vērtība.

**Līdz ar to Satversmes tiesa secina, ka Direktīvas 2006/112/EK 183. panta un PVN neitralitātes principa saturs ir skaidrs un tādēļ nav nepieciešams vērsties Eiropas Savienības Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.**

**16.** Satversmes tiesai ir jāpārliciecinās, vai apstrīdētās normas rada nodokļu maksātājam Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos noteikto pamattiesību ierobežojumu.

No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normām izriet, ka PVN pārmaksas izveidošanās ir atkarīga no konkrētā nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības. Katrā taksācijas periodā nodokļu maksātājam valsts budžetā iemaksājamo PVN veido no darījumu partneriem saņemtā PVN summa, no kuras atskaitīts priekšnodoklis – PVN summa, kuru nodokļu maksātājs jau ir samaksājis darījumu partneriem šā taksācijas perioda ietvaros. Ja samaksātais priekšnodoklis ir mazāks par saņemto PVN summu, starpība veido PVN, kas nodokļu maksātājam jāiemaksā valsts budžetā. Savukārt tad, ja samaksātais priekšnodoklis ir lielāks par saņemto PVN summu, tad starpība veido PVN pārmaksu. Ja konkrētajā taksācijas periodā nodokļu maksātājam ir izveidojusies PVN pārmaksa, viņam šajā taksācijas periodā nav jāveic PVN maksājums valsts budžetā, bet – gluži otrādi – PVN pārmaksa vispirms izmantojama viņam esošo valsts noteikto maksājumu parādu segšanai, savukārt atlikusī PVN pārmaksas summa ir pārceļama uz nākamo taksācijas periodu viņa kārtējo PVN maksājumu un valsts noteikto maksājumu parādu segšanai vai arī ar konkrētiem nosacījumiem atmaksājama nodokļu maksātājam.

Ja PVN pārmaksa tiek pārceļta, nodokļu maksātājs nākamajā taksācijas periodā aprēķina valsts budžetā maksājamo PVN, bet no tā summas atskaita pārceļto PVN pārmaksu un valsts budžetā iemaksā vienīgi aprēķinātā PVN un pārceļtās PVN pārmaksas starpību. Ja PVN pārmaksas apmērs pārsniedz kārtējo aprēķināto PVN, tad VID atlikušo PVN pārmaksu novirza nodokļu maksātājam esošo citu valsts noteikto maksājumu parādu segšanai. Ja arī pēc tam ir atlikusi PVN pārmaksa, VID turpina to pārceļt uz nākamajiem taksācijas periodiem un tajos to tādā pašā kārtībā izmanto nodokļu maksātāja kārtējo PVN maksājumu un valsts noteikto maksājumu parādu segšanai.

PVN pārmaksa nodokļu maksātājam tiek atmaksāta uzreiz pēc kārtējā taksācijas perioda, ja šis taksācijas periods iekrīt taksācijas gada beigās vai ja tas neiekrīt taksācijas gada beigās, bet ir izpildījies kāds no pieciem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>7</sup> daļā paredzētajiem nosacījumiem. Četri nosacījumi ir saistīti ar specifisku nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, bet piektais paredz vispārīgu limitu jeb PVN pārmaksas summu, kuru nevar pārcelt uz nākamo taksācijas periodu. Proti, ja PVN pārmaksas summa sasniedz šo limitu, kas sākotnēji bija noteikts 15 000 latu apmērā, bet vēlāk – 8000 latu apmērā, tā uzreiz atmaksājama nodokļu maksātājam. Līdz ar to apstrīdētās normas paredz, ka tāda PVN pārmaksa, kura nav izmantota attiecīgā nodokļu maksātāja kārtējo PVN maksājumu un valsts noteikto maksājumu parādu segšanai, bet nav sasniegusi likumā noteikto summu, tiek saglabāta valsts rīcībā līdz pat taksācijas gada beigām neatkarīgi no tā, kurā taksācijas periodā šī pārmaksa izveidojusies.

Arī konkrētajā administratīvajā lietā, kuras ietvaros Pieteikuma iesniedzēja nolēma vērsties Satversmes tiesā, ar VID ģenerāldirektora lēmumu pieteicējai administratīvajā lietā tika atteikts uzreiz pēc taksācijas perioda izmaksāt PVN pārmaksu par taksācijas gada otro ceturksni 781,25 latu apmērā, jo nebija iestājies neviens no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.<sup>7</sup> daļā paredzētajiem gadījumiem, kā arī tika nolemts pārcelt šo PVN pārmaksu uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām.

Tātad, lai arī PVN pārmaksa izveidojas, nodokļu maksātājam izpildot savu tiesisko pienākumu maksāt PVN, tā pēc savas būtības ir nodokļu maksātāja īpašums – viņa finanšu līdzekļi, kuri ir atgriežami nodokļu maksātājam, tos vai nu ieskaitot viņam esošo valsts noteikto maksājumu parādu segšanai, vai arī atmaksājot (*sal. sk. Satversmes tiesas 2010. gada 19. jūnija sprieduma lietā Nr. 2010-02-01 5.2. punktu*). Saskaņā ar apstrīdētajām normām valsts šos nodokļu maksātāja finanšu līdzekļus var uz laiku paturēt savā rīcībā, un šādā gadījumā nodokļu maksātājam attiecīgajā laika posmā tiek pilnībā liegta iespēja ar tiem rīkoties, tai skaitā izmantot tos savā saimnieciskajā darbībā un gūt no tiem peļņu.

**Tātad apstrīdētās normas rada nodokļu maksātājam Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos noteikto pamattiesību ierobežojumu.**

**17.** Satversmes tiesai jāpārbauda, vai šis ierobežojums ir noteikts ar likumu, vai tam ir leģitīms mērķis un vai tas ir samērīgs ar šo mērķi. Lai izvērtētu, vai

pamattiesību ierobežojums ir noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu, ir jāpārbauda:

1) vai likums ir pieņemts, ievērojot normatīvajos aktos paredzēto kārtību;

2) vai likums ir izsludināts un publiski pieejams atbilstoši normatīvo aktu prasībām;

3) vai likums ir pietiekami skaidri formulēts, lai persona varētu izprast no tā izrietošo tiesību un pienākumu saturu un paredzēt tā piemērošanas sekas, kā arī vai likums nodrošina aizsardzību pret tā patvaļīgu piemērošanu (*sk., piem., Satversmes tiesas 2015. gada 8. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2014-34-01 14. punktu*).

Pieteikuma iesniedzēja nav norādījusi tādas apstrīdēto normu pieņemšanas un izsludināšanas vai skaidrības aspektus, kas ļautu apšaubīt to, ka šajās normās ietvertais pamattiesību ierobežojums ir noteikts ar likumu.

Apstrīdētās normas ir pieņemtas ar 2009. gada 1. decembra likumu „Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli””. Attiecīgais likumprojekts tika izskatīts divos lasījumos kā steidzams, un likums tika pieņemts un izsludināts oficiālajā izdevumā „Latvijas Vēstnesis” Satversmē un Saeimas kārtības rullī noteiktajā kārtībā. No lietas materiāliem izriet, ka apstrīdētās normas pirms katra lasījuma tika apspriestas Saeimas Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijas sēdēs. Apstrīdētās normas ir pietiekami skaidri formulētas, un to piemērošanas sekas ir paredzamas.

**Līdz ar to apstrīdētajās normās ietvertais pamattiesību ierobežojums ir noteikts ar likumu.**

**18.** Ikviena pamattiesību ierobežojuma pamatā ir jābūt apstākļiem un argumentiem, kādēļ tas vajadzīgs, proti, ierobežojumam jābūt noteiktam svarīgu interešu – leģitīma mērķa – labad. Pienākums norādīt pamattiesību ierobežojuma leģitīmo mērķi Satversmes tiesas procesā visupirms ir institūcijai, kas izdevusi apstrīdēto aktu (*sal. sk., piem., Satversmes tiesas 2016. gada 15. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-25-01 11.2. punktu*).

Lietas dalībnieki ir vienisprātis, ka apstrīdētajās normās noteiktā pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis ir sabiedrības labklājības aizsardzība, novēršot valsts noteikto maksājumu nemaksāšanas risku un nodrošinot to efektīvu iekasēšanu. Vairākas pieaicinātās personas uzskata, ka apstrīdētajās normās ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis ir VID administratīvo resursu ekonomija.

Tomēr no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” neizriet tas, ka ar apstrīdētajām normām radītā pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis būtu valsts

noteikto maksājumu nemaksāšanas riska novēršana. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>2</sup>–12.<sup>11</sup> daļas normas tiek piemērotas nodokļu maksātājam vienīgi tad, ja viņam veiktās saimnieciskās darbības rakstura dēļ ir izveidojusies PVN pārmaxsa. Savukārt tad, ja PVN pārmaxsa nav izveidojusies, nodokļu maksātājs paliek ārpus šā regulējuma tvēruma. Tātad apstrīdētās normas nenosaka visaptverošu pasākumu valsts noteikto maksājumu nemaksāšanas riska mazināšanai, bet nosaka vienīgi valsts rīcību ar nodokļu maksātāja finanšu līdzekļiem, kuri nonākuši valsts rīcībā no tās neatkarīgu iemeslu dēļ. Tādējādi var secināt, ka PVN pārmaxsas pārceļšana uz nākamajiem taksācijas periodiem gan rada iespēju segt attiecīgā nodokļu maksātāja kārtējos PVN maksājumus un iespējamais valsts noteikto maksājumu parādu vismaz šīs PVN pārmaxsas apmērā, taču nenovērš valsts noteikto maksājumu nemaksāšanas risku. Tātad šā riska novēršana attiecībā uz konkrētiem nodokļu maksātājiem ir apstrīdēto normu blakusefekts, nevis tajās noteiktā pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>2</sup>–12.<sup>11</sup> daļā noteiktā kārtība ir vērsta uz valsts resursu ietaupīšanu. Ar šīm normām tiek panākta valsts pārvaldes iestāžu darba optimizācija – nodokļu maksātāja finanšu līdzekļi, kuri jau atrodas valsts rīcībā, tiek izmantoti viņa kārtējo PVN maksājumu un valsts noteikto maksājumu parādu segšanai, un tādējādi tiek ietaupīti valsts resursi šo maksājumu administrēšanā. Šāda PVN pārmaxsas pārceļšanas kārtība ļauj arī VID ietaupīt resursus, atmaksājot PVN pārmaxsu vienīgi taksācijas gada beigās, nevis vairākas reizes taksācijas gadā. Savukārt ietaupītie resursi var tikt izmantoti pārējo valsts funkciju nodrošināšanai, un rezultātā tiek veicināta visas sabiedrības labklājība (*sal. sk. Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 9. punktu*). Tādējādi ir secināms, ka apstrīdētajās normās noteiktā pamattiesību ierobežojuma mērķis ir sabiedrības labklājības aizsardzība, kas konkrētajā gadījumā izpaužas valsts resursu ietaupīšanā, efektīvizējot valsts noteikto maksājumu administrēšanas procesu.

**Līdz ar to apstrīdētajās normās noteiktajam pamattiesību ierobežojumam ir leģitīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība.**

**19.** Konstatējot pamattiesību ierobežojuma leģitīmo mērķi, nepieciešams izvērtēt ierobežojuma atbilstību samērīguma principam. Lai izvērtētu pamattiesību ierobežojuma samērīgumu, jānoskaidro: 1) vai likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai; 2) vai nepastāv personu pamattiesības mazāk

ierobežojoši (saudzējošāki) līdzekļi; 3) vai labums, ko iegūst sabiedrība, ir lielāks par indivīda tiesībām un likumiskajām interesēm nodarīto zaudējumu (*sk., piem., Satversmes tiesas 2016. gada 15. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-25-01 11.3. punktu*).

**20.** Lietas dalībnieki ir vienisprātis, ka apstrīdētās normas ir piemērotas leģitīmā mērķa sasniegšanai.

Apstrīdētās normas ļauj VID pārcelt PVN pārmaksu, lai segtu nodokļu maksātāja kārtējos PVN maksājumus un valsts noteikto maksājumu parādus visa taksācijas gada ietvaros, samazinot šo maksājumu administrēšanas darbības līdz minimumam. VID nav nepieciešams tērēt resursus, lai pēc katra taksācijas perioda veiktu pieprasītās PVN pārmaksas pārbaudes un attiecīgo summu atmaksāšanu no valsts budžeta. Šādu pārbaudi VID veic tikai vienu reizi taksācijas gadā – tā beigās. Turklāt taksācijas gada beigās VID ir pieejama informācija par nodokļu maksātāja saimniecisko darbību visa taksācijas gada garumā. Šī informācija ļauj VID gūt pilnīgāku priekšstatu par nodokļu maksātāja noslēgtajiem darījumiem un efektīvāk pārbaudīt, vai nodokļu maksātājs ir pareizi nomaksājis PVN visa taksācijas gada ietvaros. Tātad apstrīdētajās normās noteiktā kārtība ļauj ietaupīt valsts resursus, samazinot ne vien valsts noteikto maksājumu administrēšanas darbību skaitu, bet arī to veikšanas biežumu, kā arī ļaujot VID efektīvāk kontrolēt PVN maksāšanu.

**Līdz ar to likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai.**

**21.** Noskaidrojot, vai likumdevēja rīcībā bija saudzējošāki līdzekļi leģitīmā mērķa sasniegšanai, jāņem vērā, ka saudzējošāks līdzeklis ir nevis jebkurš cits, bet tikai tāds līdzeklis, ar kuru leģitīmo mērķi var sasniegt tādā pašā kvalitātē (*sk., piem., Satversmes tiesas 2016. gada 15. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-25-01 11.3.2. punktu*). Turklāt par saudzējošāku nevar tikt uzskatīts tāds līdzeklis, kas no valsts prasa papildu finanšu resursus (*sk. Satversmes tiesas 2017. gada 8. marta sprieduma lietā Nr. 2016-07-01 24.1. punktu*). Lietas dalībnieki ir vienisprātis, ka nav citu alternatīvu līdzekļu, kas būtu mazāk ierobežojoši un tomēr ļautu sasniegt leģitīmo mērķi tādā pašā kvalitātē, proti, ietaupīt valsts resursus tikpat lielā mērā.

Apstrīdētās normas izslēdz nepieciešamību veikt PVN pārmaksas atmaksāšanu, arī pirms tās nepieciešamo nodokļu maksātāja PVN maksājumu pareizības pārbaudi, līdz pat taksācijas gada beigām. Turklāt tās ļauj samazināt līdz

minimumam darbības, kas veicamas nodokļu maksātāja kārtējo PVN maksājumu un valsts noteikto maksājumu parādu administrēšanai, tiktāl, ciktāl PVN pārmaxa ir pietiekama šo maksājumu segšanai. Satversmes tiesa atzīst, ka nav tādu saudzējošāku līdzekļu, kas nodrošinātu tikpat lielu valsts resursu ietaupījumu, kāds tiek nodrošināts tad, ja valstij vispār nav nepieciešams veikt ievērojamu daļu administratīvo darbību.

**Līdz ar to nav saudzējošāku līdzekļu, kas ļautu leģitīmo mērķi sasniegt tādā pašā kvalitātē.**

22. Lai izvērtētu, vai sabiedrības ieguvums no apstrīdētajās normās noteiktā pamattiesību ierobežojuma ir lielāks par nodokļu maksātājam nodarīto kaitējumu, Satversmes tiesai, ievērojot EST judikatūras atziņas par PVN neitralitātes principa saturu, ir jānoskaidro, vai apstrīdētās normas nerada nodokļu maksātājam finanšu slogu. Pieteikuma iesniedzēja uzskata, ka ar apstrīdētajām normām radītais ierobežojums neatbilst PVN neitralitātes principam, jo PVN pārmaxa netiek atgriezta nodokļu maksātājam saprātīgā termiņā, bet tās atgriešana vēlāk par saprātīgu termiņu netiek kompensēta ar procentu maksājumu. Savukārt Saeima uzskata, ka ierobežojums ir samērīgs, jo PVN pārmaxa tiek ātri un efektīvi novirzīta to nodokļu maksātāja parādu segšanai, kuri citādi būtu sedzami no viņa rīcībā esošajiem finanšu līdzekļiem. Saeima un Finanšu ministrija uzsver, ka apstrīdētās normas tika pieņemtas ekonomiskās krīzes apstākļos, kad bija būtiski nodrošināt valsts budžeta ienākumus, novēršot nodokļu un citu valsts noteikto maksājumu nemaksāšanas risku.

Satversmes tiesa jau ir konstatējusi, ka atbilstoši PVN neitralitātes principam PVN pārmaxa atgriežama nodokļu maksātājam saprātīgā termiņā, proti, neradot finanšu slogu. Savukārt tad, ja PVN pārmaxa tiek atgriezta, pārsniedzot saprātīgu termiņu, valstij ir pienākums nodokļu maksātājam attiecīgās naudas summas nepieejamības dēļ radušos finanšu zaudējumus kompensēt, samaksājot tam nokavējuma procentus. Līdz ar to Satversmes tiesai ir jāpārbauda:

1) vai apstrīdētās normas nodrošina to, ka PVN pārmaxa tiek atgriezta nodokļu maksātājam saprātīgā termiņā;

2) ja apstrīdētās normas to nenodrošina – vai nodokļu maksātājam tādējādi radītais finanšu slogs tiek kompensēts ar nokavējuma procentiem.

EST vairākkārt vērtējusi to, vai dalībvalstu nacionālajās normās noteiktās PVN pārmaxas atgriešanas termiņš ir saprātīgs. Izvērtējusi attiecīgo lietu faktiskos un tiesiskos apstākļus, EST atzinusi, ka trīs mēneši ir saprātīgs PVN pārmaxas atgriešanas termiņš (*sk. EST 2011. gada 12. maija sprieduma lietā Nr. C-107/10*

49. punktu). Arī pieaicinātās personas L. Leitāne un S. Novicka ir norādījušas uz trim mēnešiem kā komerctiesiskām attiecībām raksturīgu saprātīgu termiņu, kurā debitors norēķinās ar kreditoru. Sešu mēnešu termiņu EST ir atzinusi par nesaprātīgu un PVN neitralitātes principam neatbilstošu (sk. EST 2008. gada 10. jūlija sprieduma lietā Nr. C-25/07 27. punktu un 2015. gada 21. oktobra sprieduma lietā Nr. C-120/15 25. un 26. punktu). Attiecīgi EST ir atzinusi par nesaprātīgu arī astoņus mēnešus garu termiņu (sk. EST 2011. gada 12. maija sprieduma lietā Nr. C-107/10 55.–58. punktu), kā arī termiņu, kas var sasniegt un pārsniegt vienu gadu (sk. EST 2012. gada 18. oktobra sprieduma lietā Nr. C-525/11 26.–27. punktu).

Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>3</sup> daļai VID veic PVN pārmaksas apstiprināšanu 30 dienu laikā pēc tam, kad saņemta PVN deklarācija par attiecīgo taksācijas periodu. PVN deklarācija atbilstoši likuma 11. panta pirmajai un otrajai daļai atkarībā no tās iesniegšanas veida ir iesniedzama 15 vai 20 dienu laikā pēc taksācijas perioda beigām. Pēc katra taksācijas perioda, kurš neiekrīt taksācijas gada beigās un kurā izveidojusies PVN pārmaksa, VID 30 dienu laikā apstiprina PVN pārmaksas summu un izmanto to nodokļu maksātājam esošo valsts noteikto maksājumu parādu dzēšanai. Ja nodokļu maksātāja parādu summa ir vienāda ar vai lielāka par PVN pārmaksu, visa PVN pārmaksas summa tiek atgriezta nodokļu maksātājam viņa rīcībā esošo līdzekļu ietaupījuma veidā šo 30 dienu laikā.

Ja PVN pārmaksas summa pārsniedz nodokļu maksātāja parādu summu, tā ir atmaksājama nodokļu maksātājam šo 30 dienu laikā vienīgi tad, ja ir izpildījies kāds no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>7</sup> daļā paredzētajiem nosacījumiem, tai skaitā arī tad, ja PVN pārmaksas summa sasniedz noteikto vispārīgo limitu. Savukārt tad, ja PVN pārmaksas summa pārsniedz nodokļu maksātāja parādu summu, bet neiestājas neviens no 12. panta 12.<sup>7</sup> daļā paredzētajiem gadījumiem, pēc nodokļu maksātāja parādu segšanas atlikusī PVN pārmaksa tiek pārcelta uz nākamo taksācijas periodu, kurā tā tiks pilnībā vai daļēji izlietota nodokļu maksātāja kārtējo PVN maksājumu un valsts noteikto maksājumu parādu segšanai.

Ja PVN pārmaksa ir tik liela, ka tā netiek izlietota arī nākamajos taksācijas periodos līdz pat taksācijas gada beigām, tad termiņš, kurā tā tiks atmaksāta nodokļu maksātājam, ir atkarīgs no vairākiem apstākļiem. Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>6</sup> daļai tādā gadījumā, ja taksācijas periods iekrīt taksācijas gada beigās, PVN pārmaksa tiek atmaksāta nodokļu maksātājam 10 dienu laikā no tās apstiprināšanas brīža (šīs normas redakcijā, kas bija spēkā līdz 2010. gada 31. decembrim, – 30 dienu laikā pēc tam, kad saņemta nodokļa deklarācija par

pirmstaksācijas gada pēdējo taksācijas periodu). Tomēr saskaņā ar 12. panta 12.<sup>11</sup> daļu VID var pagarināt 12.<sup>3</sup> daļā noteikto 30 dienu termiņu tad, ja izpildījies kāds no 12.<sup>11</sup> daļas punktos paredzētajiem nosacījumiem. Saskaņā ar 12.<sup>11</sup> daļas 1.–4. punktu šis termiņš var tikt pagarināts līdz dienai, kad nodokļu maksātājs veic atskaitītā priekšnodokļa korekciju vai VID izdara noteiktas darbības – pabeidz nodokļu auditu vai datu atbilstības pārbaudi vai pārliecinās par PVN 0 procentu likmes piemērošanas pamatotību. Savukārt 12.<sup>11</sup> daļas 5. punkts paredz, ka VID ir tiesīgs pagarināt minēto 30 dienu termiņu, ja šajā laikā tas pieprasa no nodokļu maksātāja papildu informāciju, kas nepieciešama PVN pārmaksas apstiprināšanai. Šādā gadījumā papildu informācija iesniedzama 15 dienu laikā, bet VID ir jāpieņem lēmums par PVN pārmaksas pieprasījuma pamatotību ne vēlāk kā 75 dienu laikā pēc attiecīgā taksācijas perioda PVN deklarācijas saņemšanas.

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 9. panta 1.–1.<sup>2</sup> daļu nodokļu maksātāja taksācijas periods var būt viens mēnesis, trīs mēneši vai puse no taksācijas gada. Tādējādi, pieņemot, ka nodokļu maksātājs PVN deklarāciju iesniedz nekavējoties pēc taksācijas perioda beigām, īsākais termiņš viņa parādu un kārtējo PVN maksājumu segšanai neizlietotās PVN pārmaksas atmaksāšanai, kuru pieļauj likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.<sup>3</sup>–12.<sup>11</sup> daļas normas, ir 40 dienas pēc taksācijas perioda beigām. Šādā termiņā PVN pārmaksa būtu jāatmaksā tad, ja taksācijas periods, kurā tā izveidojusies, iekrīt taksācijas gada beigās un ja VID nav nepieciešams iegūt papildu ziņas vai veikt padziļinātu pārbaudi.

Savukārt tad, ja kārtējo PVN maksājumu un valsts noteikto maksājumu parādu segšanai neizlietota PVN pārmaksa izveidojusies taksācijas gada pirmajā taksācijas periodā, pieņemot, ka nodokļu maksātājs PVN deklarāciju iesniedz nekavējoties pēc taksācijas gada pēdējā taksācijas perioda beigām, tā tiktu atmaksāta nodokļu maksātājam:

- 1) ja taksācijas periods ir vienu mēnesi garš – aptuveni pēc viena gada (11 mēnešus gari atlikušie taksācijas periodi + 40 dienas);
- 2) ja taksācijas periods ir trīs mēnešus garš – aptuveni pēc 10 mēnešiem (9 mēnešus gari atlikušie taksācijas periodi + 40 dienas);
- 3) ja taksācijas periods ir sešus mēnešus garš – aptuveni pēc 7 mēnešiem (viens 6 mēnešus garš taksācijas periods + 40 dienas).

Minētie termiņi var būt vēl garāki, ja VID nepieciešams iegūt papildu informāciju vai veikt nodokļu maksātāja pārbaudi. VID Satversmes tiesai norādījis, ka šīs lietas izskatīšanas laikā spēkā esošā Pievienotās vērtības nodokļa likuma



normās ir noteikta tāda pati PVN pārmaksas atgriešanas kārtība, atbilstoši kurai ir iespējams, ka PVN pārmaksa nodokļu maksātājam tiek atmaksāta vēlāk nekā pēc gada (*sk. lietas materiālu 2. sēj. 3.–6. lp.*).

Likumdevēja pienākums nodokļu politikas jomā ir izveidot tādu nodokļu sistēmu, kas ir vērsta uz valsts ilgtspējīgu attīstību. Vienīgi ilgtspējīga nodokļu sistēma spēj nodrošināt sabiedrības labklājību (*sal. sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01 26. punktu*). Minētais it īpaši attiecas uz nodokļiem, kuri piemērojami saimnieciskajā darbībā, jo brīvā tirgus ekonomikas apstākļos privātpersonu īstenotā saimnieciskā darbība ir viens no valsts ekonomikas balstiem un galvenajiem tās ienākumu avotiem. Ja PVN sistēma saimnieciskās darbības veicējiem rada finanšu slogu, kas apgrūtina saimnieciskās darbības veikšanu, var tikt ietekmēta arī valsts ekonomiskā attīstība.

Saeima un Finanšu ministrija norāda, ka apstrīdētās normas tika pieņemtas krīzes apstākļos, kad sevišķi svarīga bijusi valsts budžeta aizsardzība pret nodokļu nemaksāšanu un izkrāpšanu.

Krīzes apstākļi negatīvi ietekmē ne vien valsts, bet arī katras personas finansiālo stāvokli. Īpaši negatīvu ietekmi tie atstāj uz nodokļu maksātājiem, kuri veic saimniecisko darbību un kuriem jāpielāgojas, no vienas puses, klientu pirktspējai un, no otras puses, valsts ekonomiskās situācijas stabilizēšanas pasākumiem. Šādos apstākļos arī uz valsts ekonomikas fona salīdzinoši neliela summa var būtiski ietekmēt nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, piemēram, viņa spēju norēķināties ar kreditoriem, iepirkt jaunas izejvielas, izmaksāt darba algu saviem darbiniekiem u.tml. Arī pieteicējai administratīvajā lietā apstrīdētās normas tika piemērotas ekonomiskās krīzes laikā.

Saskaņā ar apstrīdētajām normām termiņš, kurā PVN pārmaksa tiek atgriezta nodokļu maksātājam, var svārstīties no aptuveni viena mēneša līdz vienam gadam un pat ilgāk. Tas nozīmē, ka saskaņā ar apstrīdētajām normām PVN pārmaksa var tikt atgriezta nodokļu maksātājam arī pēc tāda termiņa, kurš nav atzīstams par saprātīgu. Šādu PVN pārmaksas pārcelšanas kārtību tomēr varētu atzīt par atbilstošu PVN neitralitātes principam, ja vien normatīvajos aktos būtu paredzēta nodokļu maksātājam tādējādi radītā finanšu sloga kompensēšana ar nokavējuma procentiem. Tomēr apstrīdētajās normās noteiktās PVN pārcelšanas rezultātā radītā finanšu sloga kompensēšana ar nokavējuma procentiem likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” nav paredzēta. Tātad apstrīdētās normas rada nodokļu maksātājam finanšu slogu, kas

netiek kompensēts. Tas savukārt nozīmē, ka apstrīdētās normas neatbilst PVN neitralitātes principam.

**Līdz ar to apstrīdētajās normās noteiktais pamattiesību ierobežojums nav samērīgs un apstrīdētās normas ir atzīstamas par neatbilstošām Satversmes 105. pantam.**

**23.** Saskaņā ar Satversmes tiesas likuma 32. panta trešo daļu tiesību norma (akts), kuru Satversmes tiesa atzinusi par neatbilstošu augstāka juridiska spēka tiesību normai, uzskatāma par spēkā neesošu no Satversmes tiesas sprieduma publicēšanas dienas, ja Satversmes tiesa nav noteikusi citādi. Brīdis, ar kuru apstrīdētās normas atzīstamas par spēkā neesošām, jānosaka, ņemot vērā, ka to atzīšana par spēkā neesošām nedrīkst radīt būtisku valsts, sabiedrības vai atsevišķu personu tiesību vai interešu aizskārumu (*sal. sk., piem., Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 20. punktu un 2011. gada 27. janvāra sprieduma lietā Nr. 2010-22-01 15. punktu*).

Apstrīdētās normas jau ir zaudējušas spēku kopš 2013. gada 1. janvāra, kad stājās spēkā Pievienotās vērtības nodokļa likums. Tomēr tās joprojām var tikt piemērotas jau uzsāktā, bet vēl nenoslēgtā administratīvajā tiesvedībā, izvērtējot uz to pamata pieņemto VID lēmumu tiesiskumu. Lemjot par brīdi, ar kuru apstrīdētās normas zaudē spēku, jāņem vērā, ka Satversmes tiesas uzdevums ir pēc iespējas novērst to radītos personu pamattiesību aizskārumus (*sal. sk., piem., Satversmes tiesas 2017. gada 15. jūnija sprieduma lietā Nr. 2016-11-01 22. punktu*). Pieteicēja iespējamais pamattiesību aizskārumus šādos administratīvajos procesos, tai skaitā administratīvajā procesā, kura ietvaros Pieteikuma iesniedzēja nolēma vērsties Satversmes tiesā, var tikt novērsts, vienīgi atzīstot apstrīdētās normas par spēkā neesošām jau no to spēkā stāšanās brīža. Tādēļ attiecībā uz visām personām, kurām tika piemērotas apstrīdētās normas un kuras ir uzsākušas savu tiesību aizsardzību Administratīvā procesa likumā noteiktajā kārtībā, bet attiecībā uz kurām administratīvais process vēl nav noslēdzies, apstrīdētās normas tiktāl, ciktāl tās nenodrošina PVN pārmaksas atgriešanu nodokļu maksātājam saprātīgā termiņā, ir atzīstamas par spēkā neesošām no to spēkā stāšanās brīža.

### **Nolēmumu daļa**

Pamatojoties uz Satversmes tiesas likuma 30.–32. pantu, Satversmes tiesa

**nosprieda:**

**1. Atzīt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim) 12. panta 12.<sup>3</sup> un 12.<sup>5</sup> daļu tiktāl, ciktāl tās nenodrošina PVN pārmaksas atgriešanu nodokļu maksātājam saprātīgā termiņā, par neatbilstošām Latvijas Republikas Satversmes 105. pantam.**

**2. Attiecībā uz personām, kurām tika piemērotas apstrīdētās normas un kuras ir uzsākušas savu tiesību aizsardzību Administratīvā procesa likumā noteiktajā kārtībā, bet attiecībā uz kurām administratīvais process vēl nav noslēdzies, atzīt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim) 12. panta 12.<sup>3</sup> un 12.<sup>5</sup> daļu tiktāl, ciktāl tās nenodrošina PVN pārmaksas atgriešanu nodokļu maksātājam saprātīgā termiņā, par neatbilstošām Latvijas Republikas Satversmes 105. pantam un spēkā neesošām no to spēkā stāšanās brīža.**

Spriedums ir galīgs un nepārsūdzams.

Spriedums stājas spēkā tā publicēšanas dienā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja

I. Ziemele