



**Normas, kas noteica pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas pārcelšanas kārtību,
neatbilst Satversmē nostiprinātajām tiesībām uz īpašumu**

2018. gada 11. aprīlī Satversmes tiesa ir pieņēmusi spriedumu lietā Nr. 2017-12-01 “Par likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” (redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim) 12. panta 12.³ un 12.⁵ daļas, ciktāl tās ierobežo tiesības uz nodokļu pārmaksas atmaksu saprātīgā termiņā, atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam”.

Apstrīdētās normas

Likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim (turpmāk – likums “Par pievienotās vērtības nodokli”) 12. panta 12.³ daļa:

“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.”

Likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.⁵ daļa:

“Ja apliekamajai personai pēc šā panta 12.⁴ daļā minētās pārmaksātās nodokļa summas novirzīšanas joprojām ir pārmaksātā nodokļa summa, to pārceļ uz nākamajiem taksācijas periodiem atbilstoši šā panta 12.³ daļā noteiktajam.”

Augstāka juridiska spēka norma

Satversmes 105. panta pirmais, otrais un trešais teikums: “Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu.”

Lietas fakti

Lieta ierosināta pēc Augstākās tiesas pieteikuma. Tās lietvedībā ir administratīvā lieta, kuras ietvaros nodokļu maksātājs lūdz atzīt par prettiesisku Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmumu, ar kuru, pamatojoties uz apstrīdētajām normām, nodokļu

maksātāja pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) pārmaksa pārcelta uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām.

Augstākā tiesa norāda, ka saskaņā ar apstrīdētajām normām PVN pārmaksa varēja tikt atmaksāta nodokļu maksātājam pēc 10 mēnešiem no tās rašanās brīža vai pat vēlāk. No Eiropas Savienības Tiesas spriedumiem izrietot, ka šāds termiņš nav atzīstams par saprātīgu. Tomēr nodokļu maksātājam tādējādi radītais finanšu slogs netiekot kompensēts ar procentu maksājumiem. Šāda PVN pārmaksas pārceļšanas kārtība neatbilstot nodokļu neitralitātes principam, un tādēļ tās radītais nodokļu maksātāja pamattiesību ierobežojums neesot samērīgs ar sabiedrības ieguvumu no tās. Līdz ar to apstrīdētās normas neatbilstot Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem.

Tiesas secinājumi un lēmums

Par PVN atgriešanas kārtību un PVN neitralitātes principu

Satversmes tiesa norādīja, ka apstrīdētās normas tika pieņemtas saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva) 183. pantu, tādēļ to atbilstība Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem pārbaudāma, ievērojot no Direktīvas 183. panta izrietošos principus [13.].

Satversmes tiesa uzsvēra, ka nodokļu tiesību jomai ir raksturīga zināma likumdevēja rīcības brīvība. Tomēr, regulējot jautājumus, kas ir saistīti ar nodokļu jomu, bet neietilpst tajā, likumdevējs tik plašu rīcības brīvību nebauda. Nosakot kārtību, kādā nodokļu maksātājam atgriežama PVN pārmaksa, likumdevēja rīcības brīvību ierobežo PVN neitralitātes princips [14.].

Satversmes tiesa norādīja, ka atbilstoši PVN neitralitātes principam dalībvalsts noteiktā PVN pārmaksas atgriešanas kārtība nedrīkst radīt nodokļu maksātājam finanšu slogu. Tas nozīmē, ka PVN pārmaksa atgriežama saprātīgā termiņā, bet, ja tā tiek atgriezta, pārsniedzot saprātīgu termiņu, nodokļu maksātājam tādējādi radītais finanšu slogs atlīdzināms, samaksājot nokavējuma procentus [15.].

Par pamattiesību ierobežojuma esību

Satversmes tiesa secināja, ka saskaņā ar apstrīdētajām normām valsts var uz laiku paturēt savā rīcībā nodokļu maksātāja finanšu līdzekļus, un šādā gadījumā nodokļu maksātājam attiecīgajā laika posmā tiek pilnībā liegta iespēja ar tiem rīkoties. Tātad apstrīdētās normas ierobežo nodokļu maksātājam Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos nostiprinātās tiesības uz īpašumu [16.].

Par pamattiesību ierobežojuma satversmību

Apstrīdētās normas ir pieņemtas un izsludinātas Satversmē un Saeimas kārtības rullī noteiktajā kārtībā. Apstrīdētās normas ir pietiekami skaidri formulētas, un to piemērošanas sekas ir paredzamas. Līdz ar to apstrīdētajās normās ietvertais pamattiesību ierobežojums ir noteikts ar likumu [17.].

Satversmes tiesa atzina, ka apstrīdētajās normās noteiktā pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis ir sabiedrības labklājības aizsardzība, kas konkrētajā gadījumā izpaužas valsts resursu ietaupīšanā, efektīvizējot valsts noteikto maksājumu administrēšanas procesu. Satversmes tiesa secināja, ka likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti šā leģitīmā mērķa sasniegšanai, jo 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 Valsts ieņēmumu dienestam efektīvāk kontrolēt PVN maksāšanu. Nav tādu saudzējošāku alternatīvo līdzekļu, kas nodrošinātu tikpat lielu valsts resursu ietaupījumu [18., 20., 21.].

Satversmes tiesa norādīja: lai noteiktu, vai sabiedrības ieguvums no apstrīdētajās normās noteiktā pamattiesību ierobežojuma ir lielāks par nodokļu maksātājam nodarīto kaitējumu, 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 [22.].

Satversmes tiesa secināja, ka atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atziņām trīs mēneši ir saprātīgs PVN pārmaksas atgriešanas termiņš, bet tādu termiņu, kas sasniedz un pārsniedz sešus mēnešus, Eiropas Savienības Tiesa atzinusi par nesaprātīgu. Saskaņā ar apstrīdētajām normām termiņš, kurā PVN pārmaksa tiek atgriezta nodokļu maksātājam, var svārstīties no aptuveni viena mēneša līdz vienam gadam un pat ilgāk. Tomēr tādējādi radītā finanšu sloga kompensēšana ar nokavējuma procentiem likumā “Par pievienotās vērtības nodokli” nav paredzēta. Tas nozīmē, ka apstrīdētās normas neatbilst PVN neitralitātes principam. Līdz ar to tajās noteiktais pamattiesību ierobežojums nav samērīgs un apstrīdētās normas ir atzīstamas par neatbilstošām Satversmes 105. pantam [22.].

Par Satversmes tiesas sprieduma spēku laikā

Satversmes tiesa norādīja, ka apstrīdētās normas jau ir zaudējušas spēku, tomēr tās joprojām var tikt piemērotas jau uzsāktā, bet vēl nenoslēgtā administratīvajā tiesvedībā, izvērtējot uz to pamata pieņemto Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu tiesiskumu. Tādēļ Satversmes tiesa noteica, ka 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 [23.].

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 12.³ un 12.⁵ 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 12.³ un 12.⁵ 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.

Satversmes tiesas spriedums ir galīgs un nepārsūdzams, tas stāsies spēkā tā publicēšanas dienā.

Sprieduma teksts ir pieejams Satversmes tiesas mājaslapā:

http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2017/04/2017-12-01_Spriedums.pdf

Relīze sagatavota ar mērķi veicināt izpratni par Satversmes tiesā izskatāmajām lietām. Tā nav uzskatāma par nolēmuma daļu un nav saistoša Satversmes tiesai. Spriedumi, lēmumi un cita informācija par Satversmes tiesu atrodama tiesas mājas lapā www.satv.tiesa.gov.lv.

Ketija Strazda

Satversmes tiesas priekšsēdētājas palīdze

Ketija.Strazda@satv.tiesa.gov.lv

67830737, 26200580