



## Latvijas Republikas tiesībsargs

Baznīcas iela 25, Rīga, LV-1010, tālr.: 67686768, fakss: 67244074, e-pasts: tiesibsargs@tiesibsargs.lv, www.tiesibsargs.lv

Rīgā

2017. gada 1. augustā Nr. 1-6/11

Uz 30.06.2017. Nr. 1-04/257 - pav

**Latvijas Republikas Satversmes tiesas  
tiesnesei Sanitai Osipovai**  
Jura Alunāna ielā 1  
Rīgā, LV-1010

*Par viedokli lietā Nr. 2017-12-01*

Tiesībsarga birojā ir saņemts Latvijas Republikas Satversmes tiesas tiesneses Sanitas Osipovas 2017. gada 29. jūnija lēmums, ar kuru tiesībsargs atzīts par pieaicināto personu 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.<sup>3</sup> un 12.<sup>5</sup> daļas, ciktāl tās ierobežo tiesības uz nodokļa pārmaksas atmaksu saprātīgā termiņā, atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 105.panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam", kas ierosināta pēc Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk arī – Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments) pieteikuma.

Tiesībsargs ir uzaicināts rakstveidā izteikt viedokli par visiem jautājumiem, kuriem, pēc tiesībsarga ieskata, varētu būt nozīme, kā arī sniegt viedokli par apstrīdēto normu atbilstību Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk arī – Satversme) 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam. Vienlaikus ir lūgts izteikt viedokli, vai apstrīdētajās tiesību normās ir ietverts pamattiesību ierobežojums, vai tas ir noteikts ar likumu, vai pamattiesību ierobežojumam ir leģitīms mērķis un vai tas ir samērīgs ar leģitīmo mērķi.

Izvērtējot pieteikumu un Saeimas atbildes rakstu, tiesībsargs sniedz šādu viedokli.

1. Apstrīdētās tiesību normas - 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> daļa (turpmāk arī – apstrīdētās tiesību normas), detalizē daļu no pārmaksātā PVN atmaksas sistēmas.

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> daļa (viena no apstrīdamām tiesību normām) nosaka: "*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.*"

Šī likuma 12. panta 12.<sup>4</sup> daļa paredz: "Ja apliekamajai personai ir pievienotās vērtības nodokļa parāds vai citu nodokļu, nodevu vai citu valsts noteikto maksājumu parāds, Valsts ieņēmumu dienests pārmaksāto nodokļa summu pirms tās pārceļšanas uz nākamo taksācijas

periodu novirza likumā “Par nodokļiem un nodevām” noteiktajā kārtībā kārtējo nodokļu maksājumu un nokavēto nodokļu maksājumu veikšanai.”

Saskaņā ar šī panta 12.<sup>5</sup> daļu (otra no apstrīdamām tiesību normām), *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.*

Atbilstoši 12. panta 12.<sup>6</sup> daļai, beidzoties taksācijas gadam, Valsts ieņēmumu dienests šā panta 12.<sup>5</sup> daļā minēto pārmaksu atmaksā apliekamās personas norādītajā bankas kontā 10 dienu laikā pēc tam, kad Valsts ieņēmumu dienests apstiprinājis pārmaksāto nodokļa summu par taksācijas gadu.

Savukārt panta 12.<sup>7</sup> daļa nosaka, ka pārmaksāto nodokļa summu, kas izveidojusies taksācijas periodā, Valsts ieņēmumu dienests atmaksā šīs personas norādītajā bankas kontā, ievērojot šā panta 12.<sup>3</sup> daļā noteikto termiņu, ja īstenojas kāds no šādiem nosacījumiem:

1) apliekamās personas ar nodokļa 0 procentu likmi apliekamo darījumu un to darījumu, kuru veikšanas vieta nav iekšzeme, apjoms ir vismaz 90 procenti no kopējās ar nodokli apliekamo darījumu vērtības;

2) pārmaksātā nodokļa summa pārsniedz 1000 latu un apliekamās personas ar nodokļa 0 procentu likmi vai nodokļa samazināto likmi apliekamo darījumu vai to darījumu, kuru veikšanas vieta nav iekšzeme, apjoms ir vismaz 20 procenti no kopējās ar nodokli apliekamo darījumu vērtības;

3) pārmaksātā nodokļa summa, kas izveidojusies par pamatlīdzekļiem, pārsniedz 100 latu un apliekamā persona ir pieprasījusi šīs pārmaksātās nodokļa summas atmaksu;

4) pārmaksātā nodokļa summa pārsniedz 1000 latu un ir izveidojusies par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem šā likuma 13.<sup>2</sup>, 13.<sup>5</sup> vai 13.<sup>6</sup> pantā minēto darījumu nodrošināšanai;

5) pārmaksātā nodokļa summa pārsniedz 8000 latu.

2. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka tiesas tiesības vērsties konstitucionālajā tiesā, ja lietas izskatīšanas gaitā rodas pamatotas šaubas par lietā piemērojamās tiesību normas atbilstību augstāka juridiskā spēka tiesību normām, jeb tā sauktā konkrētā kontrole nav prejudiciālais jautājums par lietā piemērojamās tiesību normas interpretāciju. Visupirms tiesu varas uzdevums ir nodrošināt, lai, izskatot katru konkrēto lietu, tiktu garantēta Satversmes normu, likumu un citu normatīvo aktu īstenošana, vispārējo tiesību principu ievērošana, kā arī aizsargātas cilvēka tiesības un brīvības. Tiesiskā valstī tieši vispārējās jurisdikcijas tiesas ir atzīstamas par efektīvāko mehānismu, kas, izvērtējot katru gadījumu individuāli, var konstatēt, vai ir ievērots saprātīgs līdzsvars starp konkrētās personas tiesībām un sabiedrības interesēm<sup>1</sup>.

Lai atbildētu uz jautājumu, vai apstrīdētā norma patiešām būtiski apdraud personas pamattiesības, jāņem vērā tas, ka pieteikumu Satversmes tiesā ir iesniegusi Administratīvā rajona tiesa. Tātad izskatāmās lietas izlemšanai nozīmīgi ir konkrētās administratīvā pārkāpuma lietas apstākļi<sup>2</sup>.

Līdz ar to, vērtējot konkrēto pieteikumu, būtiski ņemt vērā konkrētajā administratīvajā lietā esošos faktiskos apstākļus. Ir jāvērtē, vai konkrētie faktiskie apstākļi ir tādi, kuros ar apstrīdētajām tiesību normām tiek radīts īpašuma tiesību aizskārums un vai to vērtēšanai ir nepieciešams Satversmes tiesas spriedums par apstrīdēto tiesību normu atbilstību Satversmes 105. panta pirmajiem trīs teikumiem, turklāt pavisam citā, ar konkrēto nodokļu maksātāju tikai teorētiski saistītā, abstraktā situācijā.

3. No Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta pieteikuma izriet, ka konkrētajā lietā nodokļu maksātājam taksācijas periods ir gada ceturksnis. Nodokļu maksātājam

<sup>1</sup> Sk. Satversmes tiesas 2010. gada 13. oktobra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2010-09-01 12. punktu.

<sup>2</sup> Sk. Satversmes tiesas 2013. gada 19. novembra spriedums lietā Nr. 2013-09-01 13.2. punktu.

bija izveidojusies PVN pārmaksas daļa 2012. gada 2. ceturksnī un tā tika pārcelta tikai uz 3.ceturksni.

Kaut arī ar VID lēmumu attiecīgā PVN pārmaksa ir pārcelta uz nākamajiem taksācijas periodiem līdz taksācijas gada beigām, no pieteikuma<sup>3</sup> un Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 27. maija sprieduma<sup>4</sup> neizriet, ka konkrētajam nodokļu maksātājam 3.ceturksnī bija saglabājusies visa vai daļa no 2.ceturksnī izveidojušās PVN pārmaksas; ka tā ir bijusi pārcelta uz 4.ceturksni; ka 3.ceturksnī bija izveidojusies jauna PVN pārmaksa, kas tika pārcelta uz 4.ceturksni, par kuras atmaksāšanu attiecīgi taksācijas gada beigās būtu lēmis VID. Tātad no pieteikuma neizriet, ka konkrētajā gadījumā nodokļu maksātājam 3.ceturksnī bija reāla iepriekšējā vai jauna PVN pārmaksa un ka tā tika pārcelta uz 4. ceturksni, un ka gandrīz 7 mēnešus tā atradās valsts rīcībā.

Līdz ar to konkrētajā lietā ir konstatējama reālās PVN pārmaksas pārcelšana uz vienu taksācijas periodu, kas ir trīs mēnešus garš. No īpašuma tiesību viedokļa konkrētajā lietā ir runa par īpašuma tiesību ierobežojumu trīs mēnešu garumā.

Pastāvot šādiem apstākļiem, konkrētajā administratīvajā lietā Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments ir iesniedzis pieteikumu Satversmes tiesā, apstrīdēto tiesību normu neatbilstību Satversmes 105.panta pirmajiem trīs teikumiem pamatojot ar hipotētiskiem un abstraktiem argumentiem, ka konkrētajam nodokļu maksātājam varēja būt situācija, kurā reāla PVN pārmaksa varētu būt bijusi izveidojusies jau 1.taksācijas gada ceturksnī, kura tiktu pārcelta uz nākamajiem taksācijas periodiem līdz pat taksācijas gada beigām un kopsummā aptuveni 10 mēnešu garumā nodokļu maksātājam tiktu ierobežota PVN pārmaksas atgūšana<sup>5</sup>. Pieteikumā arī tiek minēts, ka teorētiski šāda situācija var izveidoties arī nodokļa maksātājiem, kuram PVN taksācijas periods ir viens mēnesis, un no īpašuma tiesību viedokļa tiesību aizskārums var būt vēl ilgāks. Pieteikumā nav minēts, ka pastāvētu vēl kāda cita lieta, kurā Satversmes tiesas nolēmumam varētu būt nozīme.

4. Tiesībsargs konstatē, ka konkrētajā administratīvajā lietā nodokļu maksātājs neatrodas pieteikumā minētajā abstraktajā situācijā. Tā ir tikai hipotētiski iespējama. Konkrētais nodokļu maksātājs atrodas citā faktiskajā situācijā.

Tiesībsargs norādīt, ka ar apstrīdētajām tiesību normām ne visās situācijās tiek radīts pamattiesību aizskārums. Pirmkārt, ne Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments, ne Saeima neapšaubā, ka šāda PVN pārmaksas pārcelšanas sistēma ir ar leģitīmu mērķi, tā ir efektīvs un saudzējošs nodokļu iekasēšanas līdzeklis gan valstij, gan nodokļa maksātājam. Otrkārt, apstrīdētās tiesību normas būtībā rada daudzas, turklāt katram nodokļu maksātājam vairākkārtīgas, mainīgas un dažādas situācijas. Piemērojot apstrīdētās tiesību normas, piemēram, situācija, kad PVN pārmaksa ir pārcelta uz trīs taksācijas periodiem (3 mēnešiem), atbilst Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk arī - direktīva 2006/112/EK) 183.pantam un Eiropas Savienības Tiesas (turpmāk – EST) praksē<sup>6</sup> noteiktajam nodokļu neitralitātes principam, līdz ar to nodrošina arī samērīguma principu no īpašuma ierobežošanas viedokļa, savukārt pieteikumā minētajās abstraktajās situācijās, tās samērīgumu visticamāk nenodrošinās.

Šādu tiesiskās kārtības pastāvēšanu PVN pārmaksu pārcelšanas sistēmā Eiropas Savienības dalībvalstīs paredz un pieļauj direktīvas 2006/112/EK 183. pants. Proti, atbilstoši šī panta prasībām noteiktu laika posmu PVN pārmaksas pārcelšana uz nākamo taksācijas periodu vai vairākiem nākamajiem taksācijas periodiem ir pieļaujama. Arī EST ir norādījusi, - ja (..) valsts tiesiskajā regulējumā paredzētais taksācijas laikposms ir no viena mēneša līdz vienam gadam, tā rezultātā daži nodokļu maksātāji atkārtotas pārmaksas pārņemšanas dēļ šīs pārmaksas

<sup>3</sup> Sk. pieteikuma 3.2., 3.3.punktu.

<sup>4</sup> Sk. <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/lv/nolemumi>

<sup>5</sup> Uz līdzīgiem hipotētiskiem argumentiem balstās konkrētais nodokļu maksātājs administratīvajā lietā.

<sup>6</sup> Eiropas Savienības Tiesas 2011.gada 12.maija spriedums lietā Enel Maritsa Iztok 3 AD, C-107/10, ECLI:EU:C:2011:298 49.punkts.

atmaksu var nesaņemt saprātīgā termiņā<sup>7</sup>. No šīs atziņas var secināt - ja PVN pārmaxa tiek pārnesta uz vairākiem nākamajiem taksācijas periodiem, būtiska nozīme ir taksācijas perioda ilgumam. No taksācijas perioda ir atkarīgs, cik liels var būt maksimālais pārmaxātā PVN pārceļšanas periods un attiecīgi - cik liels slogs tas ir nodokļu maksātājam<sup>8</sup>. Tas nozīmē, ka PVN pārmaxas pārceļšanas sistēmas ietvaros ir vērā ņemams katrs individuālais nodokļu maksātājs un tā individuālais gadījums, t.sk. pārmaxas veidošanās kā tāda, tās periods un pārņemšanas ilgums. Atkarībā no šiem apstākļiem arī ir vērtējama gan nodokļu neitralitātes principa ievērošana, gan īpašuma tiesību ierobežošanas samērīgums.

Piekrītot Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta apsvērumiem par ar apstrīdētajām tiesību normām izveidotās PVN pārmaxas pārceļšanas sistēmas neatbilstību Satversmes 105. panta pirmajiem trīs teikumiem pieteikumā minētajā abstraktajā situācijā, tomēr konkrētās administratīvās lietas apstākļi nav tādi, kas pirmšķietami rada nodokļu maksātājam nesamērīgu īpašuma tiesību aizskārumu, līdz ar to, tiesībsarga skatījumā, nav nepieciešams Satversmes tiesas spriedums par apstrīdēto tiesību normu abstraktu vērtējumu citā tiesiskajā situācijā. Konkrēto administratīvo lietu ir iespējams un nepieciešams atrisināt pašai administratīvajai tiesai, vērtējot samērīgumu konkrētās situācijas apstākļos.

Lai būtu pamats vērsties Satversmes tiesā ar pieteikumā minētajiem abstraktajiem argumentiem konkrētajā administratīvajā lietā, administratīvajai tiesai objektīvās izmeklēšanas ietvaros papildus būtu jānoskaidro, vai konkrētajam nodokļu maksātājam 3.ceturksnī bija saglabājusies visa vai daļa no 2.ceturksnī izveidojušās PVN pārmaxas un vai tā ir bijusi pārceļta uz 4.ceturksni. Vai arī, ka 3.ceturksnī bija izveidojusies jauna PVN pārmaxa, kas tika pārceļta uz 4. ceturksni, par kuras atmaksāšanu attiecīgi taksācijas gada beigās būtu lēmis VID. Bez šo apstākļu noskaidrošanas nav iespējams konstatēt konkrētā nodokļu maksātāja īpašuma tiesību aizskāruma nesamērīgumu Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta argumentu ietvaros, līdz ar to nav saskatāma nepieciešamība taisīt Satversmes tiesas spriedumu. Arī VID lēmums, kā tas ir noformulēts saskaņā ar apstrīdētajām tiesību normām, pats par sevi vēl nerada īpašuma tiesību aizskārumu konkrētajam nodokļa maksātājam, jo tas atbilst direktīvas 2006/112/EK 183.panta prasībām.

Savukārt iespējamo tiesisko situāciju, kuras hipotētiski rada īpašuma tiesību nesamērīgu aizskārumu, neregulēšanas pienākums ir likumdevējam, nevis Satversmes tiesai, izskatot konkrētās kontroles pieteikumu. Taisot spriedumu par Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta pieteikumā abstraktās situācijas atbilstību Satversmes 105.panta pirmajiem trijiem teikumiem, pastāv risks pārkāpt varas dalīšanas principu.

Ņemot vērā minēto, tiesībsargs uzskata, ka tiesvedība lietā Nr.2017-17-01 ir izbeidzama, pamatojoties uz Satversmes tiesas likuma 29. panta pirmās daļas 6.punktu. Ja Satversmes tiesa uzskatīs, ka tomēr ir vērtējama apstrīdēto tiesību normu konstitucionalitāte, tad tiesībsargs pievienojas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta pieteikumā paustajiem apsvērumiem attiecībā uz abstrakto situāciju.

Ar cieņu

tiesībsargs

J. Jansons

<sup>7</sup> Eiropas Savienības Tiesas 2011.gada 28.jūlija spriedums lietā Komisija/Ungārija, C-274/10, ECLI:EU:C:2011:530 55.punkts.

<sup>8</sup> Piemēram, Latvijā standarta PVN taksācijas periodi ir mēnesis, ceturksnis, pusgads. Ja taksācijas periods ir pusgads, kura ietvaros ir veidojusies PVN pārmaxa, tad saskaņā ar apstrīdētajām tiesību normām to pārceļ uz nākamo taksācijas periodu un tas būs tikai viens, nevis vairāki, turklāt pēc kura attiecīgi tiks veikta PVN atmaksa. Ar mēneša un gada ceturkšņa taksācijas periodu situācija var būt krasi atšķirīga, - pārmaxātais PVN teorētiski var tikt pārceļts līdz vienam gadam vairākus taksācijas periodus, un atmaksa var būt vēl pēc mēneša.