



## Iepriekšējā PVN likuma normas par PVN atmaksu neatbilst Satversmei

Dāvids Lipšens, ZAB "SORAINEN",

<http://ifinances.lv/raksti/tiesu-prakse/nodokli/iepriekseja-pvn-likuma-normas-par-pvn-atmaksu-neatbilst-satversmei/13493>

11.04.2018. Latvijas Republikas Satversmes tiesa (ST) pieņēma spriedumu lietā Nr.2017-12-01, ar kuru likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" (likums par PVN) (redakcijā, kas bija spēkā no 01.01.2010. līdz 31.12.2012.) 12.panta 12.<sup>3</sup> un 12.<sup>5</sup>daļas, ciktāl ar tām ierobežotas tiesības uz nodokļu pārmaksas atmaksu saprātīgā termiņā, atzītas par neatbilstošām Latvijas Republikas Satversmes (Satversme) 105.pantā nostiprinātajām tiesībām uz īpašumu.

### Apstrīdētās normas

Likuma par PVN [12.panta](#) 12.<sup>3</sup>daļā noteikts:

*"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 likuma par PVN [12.panta](#) 12.<sup>5</sup>daļā paredzēts:

*"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."*

### Faktiskie apstākļi

Lietu ierosināja pēc Latvijas Republikas Augstākās tiesas (AT) 28.03.2017. lēmuma lietā Nr.SKA-65/2017. Šajā lietā nodokļu maksātājs lūdza atcelt Valsts ieņēmumu dienesta (VID) ģenerāldirektora lēmumu, ar kuru, pamatojoties uz apstrīdētajām normām, nodokļu maksātāja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) pārmaxa pārcelta uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām. AT norādīja, ka saskaņā ar tobrīd spēkā esošo regulējumu nodokļu maksātājam nav tiesību saņemt PVN pārmaxu pēc kārtējā taksācijas perioda, ja vien šis taksācijas periods nav taksācijas gada beigās. Tādējādi, ja nākamajā taksācijas periodā nodokļu maksātājam valsts budžetā nav jāveic maksājumi, kuru segšanai būtu izmantojama no iepriekšējā taksācijas perioda pārceļtā PVN pārmaxa, vai ja tā ir daudz lielāka par šiem maksājumiem, valsts rīcībā ilgstoši paliek nodokļu maksātāja brīvie līdzekļi, ko neizmanto nodokļu samaksai, bet kurus nodokļu maksātājs varētu lietot savā saimnieciskajā darbībā. Nodokļu maksātājam pamatlietā šāda situācija varot ilgt līdz pat 10 mēnešiem.

Vienlaikus AT norādīja, ka apstrīdētās [likuma par PVN](#) normas pieņemtas, pamatojoties uz Eiropas Savienības Padomes [Direktīvas 2006/112/EK](#) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (PVN direktīva) 183.pantu. Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas (EST) praksei valsts regulējumam, kas pieņemts saskaņā ar [PVN direktīvas](#) 183.pantu, jāatbilst neitralitātes principam, t.i., tas nedrīkst nodokļu maksātāju pakļaut finanšu riskam. Lai novērstu neitralitātes principa pārkāpumus, pārmaxsātā PVN atmaksa jāveic saprātīgā periodā, kuru pārsniegt pieļaujams tikai tad, ja nodokļu maksātājam radīto finanšu risku kompensē ar nokavējuma procentiem, kas Latvijas PVN regulējumā nav paredzēti.

## Satversmes tiesas vērtējums

Gan lietas dalībnieki, gan ST piekrita, ka apstrīdētās normas atbilst visiem tiesību normas satversmības kritērijiem – tās noteiktas ar likumu, kalpo leģitīmam mērķim, kā arī nepastāv saudzējošāki līdzekļi, kas ļautu leģitīmo mērķi sasniegt līdzvērtīgā kvalitātē. Līdz ar to lietas galvenais strīda jautājums bija šāds: vai ar apstrīdētajām normām noteiktā regulējuma ieguvums sabiedrībai pārsniedz nodokļu maksātājam radīto kaitējumu?

ST norādīja, ka, izvērtējot sabiedrības un privātpersonas interešu līdzsvarošanu PVN atmaksas regulējumā, jāpārbauda:

- vai apstrīdētās normas nodrošina, ka PVN pārmaxu nodokļu maksātājam atmaksā saprātīgā termiņā;

- ja apstrīdētās normas to nenodrošina, vai nodokļu maksātājam tādējādi radīto finanšu slogu kompensē ar nokavējuma procentiem.

Lai noteiktu, kas uzskatāms par saprātīgu termiņu, ST piemēroja EST prakses atziņas 12.05.2011. [spriedumā lietā Nr.C-107/10](#) un 10.07.2008. [spriedumā lietā Nr.C-25/07](#). [Spriedumā lietā Nr.C-107/10](#) EST atzina, ka 3 mēnešu PVN pārmaksas atmaksas termiņš ir pilnībā saderīgs ar valstīm piešķirto rīcības brīvību kopējās PVN sistēmas ietvaros, savukārt [spriedumā lietā Nr.C-25/07](#) EST noteica, ka nodokļu administrācijai piešķirtās tiesības līdz 180 dienām (6 mēnešiem) pagarināt PVN atmaksas termiņu jaunajiem nodokļu maksātājiem nav uzskatāmas par saprātīgām. Jānorāda, ka ST atsauce uz šo [spriedumu](#) gan ir nedaudz nekorekta, jo tajā aplūkotais jautājums, pirmkārt, aptvēra atšķirīgu attieksmi pret "jaunajiem" (pastāv mazāk nekā gadu) un "vecajiem" nodokļu maksātājiem, un, otrkārt, Polijas valdība nesniedza nekādu pamatojumu atšķirīgās attieksmes nepieciešamībai. Līdz ar to EST apsvērumi šajā ziņā nav interpretējami tādējādi, ka 180 dienas (6 mēneši) ir pārāk ilgs un līdz ar to nav saprātīgs termiņš, bet gan Polijas nacionālās tiesību normas, kurās bija noteikta šāda kārtība, vienkārši nav saprātīgas.

Analizējot apstrīdētās [likuma par PVN](#) normas EST prakses kontekstā, tiesa secināja, ka iespējamais PVN pārmaksas atmaksas termiņš var būt no 1 mēneša līdz pat vairāk nekā 1 gadam, tādējādi atmaksājot nodokļu maksātāja pārmaksāto PVN summu termiņā, kas nav uzskatāms par saprātīgu. Šāda situācija pieļaujama tikai tad, ja nodokļu maksātājam kompensē viņam nepieejamās naudas summas dēļ radušos zaudējumus.

Tā kā apstrīdētajā regulējumā nav paredzēts mehānisms, kā kompensēt nodokļu maksātājam radītos zaudējumus, tas nav samērīgs un līdz ar to nav atbilstošs Satversmes [105.pantā](#) noteiktajām tiesībām uz īpašumu.

## Komentārs

ST atzina, ka apstrīdētās tiesību normas, ciktāl tajās nav paredzēta PVN pārmaksas atmaksa saprātīgā termiņā, atzīstamas par spēkā neesošām jau no to pieņemšanas brīža. Tomēr, tā kā apstrīdētās tiesību normas nav spēkā jau no 01.01.2013., [spriedums](#) piemērojams tikai nodokļu maksātājiem, kas sākuši savu tiesību aizsardzību administratīvā procesa kārtībā, bet kam process vēl nav noslēdzies.

Valstij šiem nodokļu maksātājiem būs jāmaksā procenti par atmaksas termiņa daļu, kas pārsniedz 6 mēnešus. Šī daļa jāaprēķina vispārējā kārtībā, t.i., saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" [28.pantu](#). Tā kā ST spriedumi un tajos noteiktā attiecīgās tiesību normas interpretācija ir obligāta visām iestādēm, tostarp tiesām, nodokļu maksātājiem, uz ko attiecināms šis [spriedums](#), nav jāveic papildu darbības, lai atgūtu pārmaksāto PVN un procentus.

Visbeidzot jānorāda, ka, iespējams, izmaiņas gaidāmas arī pašlaik spēkā esošajā PVN regulējumā, jo, kā ST norādīja VID, arī [Pievienotās vērtības nodokļa likumā](#) noteikti identiski termiņi PVN pārmaksas atmaksai. Lai gan šobrīd praksē PVN pārmaksu reti atmaksā tik vēlu, šādu iespējamību nevar izslēgt pavisam.