



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

SPRIEDUMS LATVIJAS REPUBLIKAS VĀRDĀ

Rīgā 2010. gada 19. jūnijā

lietā Nr. 2010-02-01

Latvijas Republikas Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētājs Gunārs Kūtris, tiesneši Kaspars Balodis, Juris Jelāgins, Kristīne Krūma un Viktors Skudra,

pēc sabiedrības ar ierobežotu atbildību “Industriālais termināls” konstitucionālās sūdzības,

pamatojoties uz Latvijas Republikas Satversmes 85. pantu un Satversmes tiesas likuma 16. panta 1. punktu, 17. panta pirmās daļas 11. punktu, 19.² un 28.¹ pantu,

rakstveida procesā 2010. gada 21. maijā tiesas sēdē izskatīja lietu

“Par likuma “Par nodokļiem un nodevām” 16. panta 10. punkta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 1. un 105. pantam”.

Konstatējošā daļa

1. Likuma “Par nodokļiem un nodevām” 16. panta “Nodokļu maksātāju tiesības” 7. punkts 2002. gada 1. janvārī paredzēja, ka nodokļu maksātājiem ir tiesības “saņemt pārmaksāto nodokļu summas saskaņā ar konkrēto nodokļu likumiem”.

1.1. 2003. gada 28. februārī Saeima pieņēma likumu “Grozījumi likumā “Par nodokļiem un nodevām””. Tas paredzēja papildināt likuma “Par nodokļiem un nodevām” 16. pantu ar 10. punktu šādā redakcijā:

“pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa.”

2003. gada 12. martā minētais likums tika izsludināts oficiālajā laikrakstā “Latvijas Vēstnesis” un 2003. gada 1. jūlijā stājās spēkā.

1.2. 2006. gada 26. oktobrī Saeima pieņēma likumu “Grozījumi likumā “Par nodokļiem un nodevām””, kas papildināja likuma “Par nodokļiem un nodevām” 16. panta 10. punktu pēc vārda “atmaksāšanu” ar vārdiem “vai novirzīšanu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai”.

Līdz ar to pieteikuma iesniegšanas un lietas izskatīšanas laikā likuma “Par nodokļiem un nodevām” 16. panta 10. punkts (turpmāk – apstrīdētā norma) ir spēkā šādā redakcijā:

“Nodokļu maksātājiem ir tiesības: [...] pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu vai novirzīšanu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa.”

2. Sabiedrība ar ierobežotu atbildību “Industriālais termināls” (turpmāk – Pieteikuma iesniedzēja) uzskata, ka apstrīdētā norma ierobežo tai Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 105. pantā noteiktās pamattiesības uz īpašumu, kā arī neatbilst no Satversmes 1. panta izrietošajiem samērīguma, tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības principiem, jo, pamatojoties uz apstrīdēto normu, Pieteikuma iesniedzējai atteikta pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) pārmaksas atmaksāšana.

2.1. 2005. gada 18. martā Pieteikuma iesniedzēja lūgusi Valsts ieņēmumu dienestu (turpmāk – VID) atmaksāt PVN pārmaksu – 134 036,07 latus –, kas izveidojusies no 2002. gada 1. janvāra līdz 2005. gada 1. martam. VID Rīgas reģionālā iestāde 2005. gada 1. aprīlī nolēmusi atmaksāt Pieteikuma iesniedzējai PVN pārmaksu – 63 770,24 latus, bet atteikusies atmaksāt pārmaksu, kas izveidojusies pirms 2002. gada 1. marta. Lēmums ticis apstrīdēts, bet VID to atstājis spēkā.

Pieteikuma iesniedzēja vērsusies Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par PVN pārmaksas atmaksāšanu pilnā apmērā. Pieteikumā citastarp norādīts, ka apstrīdētā norma neattiecas uz Pieteikuma iesniedzēju, jo tā prasījusi atmaksāt pārmaksu, kas izveidojusies pirms minētās normas spēkā stāšanās.

Administratīvā rajona tiesa ar 2007. gada 2. jūlija spriedumu apmierinājusi pieteikumu, bet VID iesniedzis par to apelācijas sūdzību.

Administratīvā apgabaltiesa ar 2008. gada 4. septembra spriedumu noraidījusi pieteikumu. Savu nolēmumu Administratīvā apgabaltiesa citastarp pamatojusi ar to, ka apstrīdētā norma regulē tiesiskās attiecības, kas izveidojās brīdī, kad nodokļu maksātājs pieprasīja nodokļa pārmaksas atmaksāšanu. Attiecībā uz publiskās tiesības regulējošām normām darbojoties princips, ka tās piemērojamas no to spēkā stāšanās brīža.

Pieteikuma iesniedzēja vērsusies Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā (turpmāk – Senāts) ar kasācijas sūdzību, tajā citastarp norādot, ka Administratīvās apgabaltiesas interpretācija neatbilst Satversmes 105. pantam, kā arī Eiropas Savienības tiesas (turpmāk – ES tiesa) spriedumā lietā C-62/00 izteiktajām atziņām (*sk. ES tiesas spriedumu lietā Marks and Spencer plc and Commissioners of Customs and Excise, judgment of 11 July 2002, No. C-62/00*).

Senāts 2009. gada 28. maija spriedumā lietā SKA-108/2009 piekritis Pieteikuma iesniedzējas viedoklim, ka konkrētajā gadījumā pastāv īpašuma tiesību ierobežojums. Taču, pēc Senāta ieskata, likumdevējs īpašuma tiesības konkrētajā gadījumā esot ierobežojis ar likumu, attiecīgajai likuma normai esot leģitīms mērķis (nodrošināt nodokļu aprites efektīvāku kontroli), turklāt privātpersonas tiesības netiekot nesamērīgi ierobežotas. Atsaucoties arī uz minēto ES tiesas spriedumu, Senāts secinājis, ka lietā ir jāpārbauda, vai tika noteikts pārejas periods attiecīgā regulējuma maiņai un vai tas bija pietiekami ilgs, lai nodokļu maksātājs varētu pieprasīt līdz tam nepieprasīto nodokļu atmaksu. Senāts secinājis, ka laika posms no apstrīdētās normas izsludināšanas – 2003. gada 12. marta – līdz tās spēkā stāšanās dienai – 2003. gada 1. jūlijam (turpmāk – apstrīdētās normas spēkā stāšanās periods) ir pietiekami ilgs, lai nodokļu maksātājs varētu iesniegt pieprasījumu par līdz tam nepieprasīto nodokļu atmaksu. Senāts atstājis negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2008. gada 4. septembra spriedumu, bet Pieteikuma iesniedzējas kasācijas sūdzību noraidījis.

2.2. Pieteikumā Satversmes tiesai uzsvērts, ka apstrīdētā norma radījusi tādu situāciju, ka valsts faktiski piesavinās Pieteikuma iesniedzējas īpašumu – PVN pārmaksu.

Pieteikuma iesniedzēja norāda, ka Saeima apstrīdētajā normā noteikusi būtisku ierobežojumu nodokļu maksātāju tiesībām, taču neesot paredzējusi nekādus pārejas noteikumus vai periodu pārejai no vecā regulējuma uz jauno regulējumu. Pēc Pieteikuma iesniedzējas ieskata, apstrīdētās normas spēkā stāšanās periods esot noteikts, lai būtu iespējams tehniski ieviest likumā paredzētos grozījumus. Tiesiskās paļāvības principa izpratnē tas neesot uzskatāms par pārejas periodu apstrīdētās normas ieviešanai.

Taču pat tad, ja šo laika posmu uzskatītu par pārejas periodu, tas esot pārāk īss un neatbilstot Satversmē nostiprinātajiem tiesiskās paļāvības un samērīguma principiem, kā arī no Eiropas Kopienų tiesību aktiem izrietošajiem PVN neitralitātes un efektivitātes principiem. Pieteikumā izteikts viedoklis, ka apstrīdētā norma neatbilst ES tiesas, kā arī Apvienotās Karalistes Lordu palātas judikatūrā nostiprinātajai minēto principu izpratnei [sk. *ES tiesas spriedumus lietās Commission of the European Communities v. Italian Republic, judgment of 25 October 2001, No. C-78/00; Grundig Italiana SpA and Ministero delle Finanze, judgment of 24 September 2002, No. C-255/00; Apvienotās Karalistes Lordu palātas Apelācijas komitejas spriedumu lietā Fleming (t/a Bosycraft) v. Her Majesty's Revenue and Customs*].

Atsaucoties uz Satversmes tiesas, Senāta un Eiropas Cilvēktiesību tiesas (turpmāk – ECT) praksē izteiktajām atziņām (sk. *Satversmes tiesas 2009. gada 4. februāra sprieduma lietā Nr. 2008-12-01 8. punktu, 2009. gada 28. maija sprieduma lietā Nr. 2008-47-01 7. punktu; ECT spriedumu lietā Bulves AD v. Bulgaria, judgment of 22 January 2009, application No. 3991/03, un Senāta 2009. gada 18. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA 257/2009 9. punktu*), kā arī analizējot no PVN sistēmas izrietošās tiesības uz pārmaksātā PVN atmaksu, Pieteikuma iesniedzēja izsaka viedokli, ka prasījuma tiesības uz pārmaksāto priekšnodokli ir īpašums Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (turpmāk – ECTK) Pirmā protokola 1. panta un Satversmes 105. panta izpratnē.

Pieteikuma iesniedzēja atzīst, ka tiesības uz īpašumu var ierobežot, ja ierobežojums atbilst noteiktiem kritērijiem. Apstrīdētajā normā paredzētais pamattiesību ierobežojums esot noteikts ar likumu, un tam varot būt legītīms mērķis, taču šis ierobežojums esot nesamērīgs.

2.3. Viedoklī, ko Pieteikuma iesniedzēja iesniegusi pēc iepazīšanās ar lietas materiāliem, tā uzsver, ka neapstrīd triju gadu noilguma termiņa kā tāda atbilstību Satversmei. Galvenais jautājums esot šāds: vai 110 dienu termiņš no attiecīgā likuma publicēšanas dienas līdz tā spēkā stāšanās dienai ir uzskatāms par saprātīgu, t. i., pietiekamu termiņu, lai nodokļu maksātāji varētu saprast to, ka viņu tiesības atprasīt konkrētos pārmaksātos nodokļus mainītas no neierobežota laika uz ierobežotu laiku, kā arī savlaicīgi īstenot šīs savas tiesības, iesniedzot nepieciešamos dokumentus VID.

Pieteikuma iesniedzēja neiebilst pret viedokli, ka pārmaksāto nodokļu summu pieprasīšanas procedūra pati par sevi ir vienkārša. Taču šis fakts esot maznozīmīgs, ja nodokļu maksātāji nespēj apzināties to, ka likuma grozījumi attiecas arī uz tādām nodokļa pārmaksām, kas izveidojās pirms attiecīgo grozījumu spēkā stāšanās.

Pieteikuma iesniedzēja norāda, ka ir komercsabiedrība, kas nodarbojas ar nekustamo īpašumu attīstīšanu. Tieši šajā nozarē ilgstoša pārmaksātā PVN neatprasīšana esot “bieža realitāte” nozares specifikas dēļ, nevis tādēļ, ka nekustamā īpašuma attīstītāji nebūtu krietni un rūpīgi saimnieki. Nekustamā īpašuma būvniecība un tālākpārdošana vai iznomāšana esot daudzgadīgs process, kurā uzņēmumi iegādājoties daudzas preces un pakalpojumus (būvprojektu izstrādāšana, būvlaukuma sagatavošana, būvmateriālu iegāde utt.), bet līdz nekustamā īpašuma realizācijai neveicot ar PVN apliekamus (gatavo objektu pārdošanas) darījumus. Rezultātā šiem uzņēmumiem veidojoties lielas PVN pārmaksas. Līdz 2009. gadā pieņemtajam Senāta spriedumam lietā SKA 62/2009 VID jēdzienu “PVN pārmaksa” esot nepareizi interpretējis kā starpību starp aprēķināto PVN un atskaitāmo priekšnodokli. Līdz ar to pat tad, ja nekustamā īpašuma attīstītāji, kuriem komercdarbības specifikas dēļ izveidojies liels priekšnodoklis, bet nebija apliekamo darījumu, 2003. gadā iesniegtu pieteikumu par pārmaksāto summu atmaksāšanu, visticamāk, viņu prasība tiktu noraidīta.

3. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – **Saeima** – nepiekrīt Pieteikuma iesniedzējas viedoklim un lūdz atzīt, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 1. un 105. pantam.

No atbildes raksta izriet, ka apstrīdētā norma ietver īpašuma tiesību ierobežojumu, taču šis ierobežojums atbilst nepieciešamajiem kritērijiem: tas esot

noteikts ar likumu, tam esot leģitīms mērķis, un tas atbilstot samērīguma prasībām.

Saeima uzsver, ka apstrīdētā norma novērsusi būtisku trūkumu – tādu situāciju, ka līdz apstrīdētās normas pieņemšanai nebija saskaņoti pārmaksāto nodokļu summu atmaksas pieprasījuma iesniegšanas un kontroles darbību veikšanas termiņi. Lai gan normatīvie akti līdz apstrīdētās normas spēkā stāšanās dienai neesot lieguši nodokļu administrācijai veikt pārbaudi par periodu, kas pārsniedza trīs gadus pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa, tomēr tie neesot paredzējuši tiesības papildus aprēķināt nodokļus un uzlikt soda naudu par periodu, kas pārsniedza trīs gadus. Rezultātā esot veidojusies tāda situācija, ka nodokļu administrācijai bija jāatmaksā nodokļa pārmaksa pat tādā gadījumā, kad nodokļu maksātājs to nepamatoti palielinājis.

Atsaucoties uz ES tiesas judikatūru, Saeima norāda, ka iespēja pieprasīt pārmaksātā PVN atmaksāšanu bez laika ierobežojuma būtu pretrunā ar tiesiskās drošības principu (*sk. ES tiesas 2010. gada 21. janvāra sprieduma lietā Nr. C-472/08 Alstom Power Hydro pret Valsts ieņēmumu dienestu 15. un 16. punktu*).

Atsaucoties uz Satversmes tiesas spriedumiem lietās Nr. 2004-03-01 un 2005-12-0103, Saeima norāda, ka tiesiskās paļāvības princips nedodot indivīdam pamatu ticēt tiesiskās kārtības nemainīgumam un negarantējot pastāvīgu *status quo*. Tas tikai nodrošinot saudzīgu pāreju uz jauno regulējumu un aizsardzību likumdevēja noteiktajā pārejas periodā.

Par pārejas periodu konkrētajā gadījumā Saeima uzskata apstrīdētās normas spēkā stāšanās periodu. Atbildes rakstā, atsaucoties uz Senāta 2009. gada 28. maija sprieduma lietā Nr. SKA-108/2009 10. punktu, izteikts viedoklis, ka šis pārejas periods bijis pietiekami ilgs, lai nodokļu maksātājs varētu īstenot savas tiesības uz pārmaksātās summas pieprasīšanu. No valsts budžeta atmaksājamā nodokļa summa tiek noteikta jau taksācijas perioda deklarācijas sastādīšanas laikā. Turklāt pirms gada pārskata sastādīšanas ar nodokļu administrāciju tiek saskaņoti dati par visām pārmaksātajām nodokļu summām un nodokļu parādiem. Ievērojot to, ka nodokļu maksātāja rīcībā esot informācija par pārmaksātajām nodokļa summām, un pieņemot, ka tas rīkojas kā krietns un rūpīgs saimnieks, nemaz nevajadzētu rasties tādai situācijai, ka pārmaksātās summas ilgstoši netiek pieprasītas.

Saeima norāda, ka pārmaksātās nodokļa summas pieprasīšana esot vienkārša administratīva procedūra. Tā neprasot, lai komersants veiktu kādas

īpaši sarežģītas un netipiskas darbības. Apstrīdētās normas spēkā stāšanās periodā katru mēnesi esot saņemti par 21 procentu vairāk nodokļa atmaksas pieprasījumu nekā pirms tam, un šis fakts netieši apliecinot, ka nodokļu maksātāji bijuši informēti par noteikto pārejas periodu un to izmantojuši.

Saeima uzskata, ka apstrīdētā norma ļāvusi nodokļu maksātājiem īstenot tiesības uz nodokļa pārmaksas atmaksu un atbilst tiesiskās paļāvības principam.

Secinājumu daļa

4. Pieteikuma iesniedzēja uzskata, ka apstrīdētā norma neatbilst ne Satversmes 105. pantā noteiktajām tiesībām uz īpašumu, nedz arī no Satversmes 1. panta izrietošajiem tiesību principiem.

Satversmes 1. pants noteic, ka Latvija ir neatkarīga demokrātiska republika. Satversmes tiesas praksē ir nostiprināta atziņa, ka no šajā pantā ietvertā demokrātiskās republikas jēdziena izriet valsts pienākums savā darbībā ievērot tiesiskas valsts pamatprincipus, tostarp tiesiskās paļāvības principu [sk., piemēram, *Satversmes tiesas 1998. gada 10. jūnija sprieduma lietā Nr. 04-03(98) secinājumu daļu*] un tiesiskās noteiktības principu (sk. *Satversmes tiesas 2004. gada 25. oktobra sprieduma lietā 2004-03-01 8. punktu*).

Tiesību zinātnē norādīts gan uz katra minētā principa saturu atsevišķi (sk.: *Iļjanova D. Vispārējo tiesību principu nozīme un piemērošana. Rīga, Ratio iuris, 2005, 87. lpp.*), gan arī uz to, ka šie principi pēc satura ir tuvi (sk.: *Jarinovska K. Informācijas atklātība kā cilvēka pamatbrīvība, Jurista Vārds, 2009. gada 8. decembris, Nr.49*), gan arī uz abiem šiem principiem kā vienu – tiesiskās drošības un paļāvības principu (*principle of legal certainty and legitimate expectations*; sk. http://www.laweuropa.com/Latvian/index.php?d=topluluk&mod=AB_lt_Topluluk_5_2).

Satversmes tiesa ir norādījusi, ka “tiesiskās noteiktības princips uzliek valstij pienākumu nodrošināt tiesisko attiecību noteiktību un stabilitāti, kā arī ievērot tiesiskās paļāvības principu, lai veicinātu indivīda uzticību valstij un likumam” (*Satversmes tiesas 2004. gada 25. oktobra sprieduma lietā 2004-03-01*

8. punkts). Līdz ar to tiesiskās noteiktības princips pēc būtības tiek aptverts ar tiesiskās paļāvības principu tā plašākā izpratnē.

Atbilstoši tiesiskās paļāvības principam valsts iestādēm savā darbībā jābūt konsekventām attiecībā uz to izdotajiem normatīvajiem aktiem un jāievēro tiesiskā paļāvība, kas personām varētu rasties saskaņā ar konkrētu tiesību normu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2002. gada 19. marta sprieduma lietā Nr. 2001-12-01 secinājumu daļas 3.2. punktu*). Tomēr tiesiskās paļāvības princips neizslēdz valsts iespēju grozīt pastāvošo tiesisko regulējumu. Grozot tiesisko regulējumu, valstij ir jāņem vērā tās tiesības, uz kuru saglabāšanu vai īstenošanu personai var būt izveidojusies paļāvība. Tiesiskās paļāvības princips prasa, lai valsts, mainot normatīvo regulējumu, ievērotu saprātīgu līdzsvaru starp personas paļāvību un tām interesēm, kuru nodrošināšanas labad regulējums tiek mainīts (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 15. marta sprieduma lietā 2009-44-01 15. punktu*).

Izvērtējot kādas tiesību normas atbilstību tiesību principiem, kas izriet no Satversmes 1. pantā noteiktajām valsts konstitucionālajām pamatvērtībām, jāņem vērā tas, ka šo principu izpaušme dažādās tiesību jomās var atšķirties. Arī apstrīdētās normas raksturs, saikne ar citām Satversmes normām un vieta tiesību sistēmā ietekmē Satversmes tiesas īstenoto kontroli. Proti, likumdevēja rīcības brīvība konkrēta jautājuma regulēšanā var būt plašāka vai šaurāka, un Satversmes tiesai ir jāvērtē, vai Saeimas izmantotās rīcības brīvības apjoms atbilst Satversmē noteiktajam (*sk. Satversmes tiesas 2006. gada 8. novembra sprieduma lietā Nr. 2006-04-01 15.2. un 15.3. punktu*).

Līdz ar to šajā lietā apstrīdētās normas atbilstība Satversmes 1. pantam jāvērtē kopsakarā ar Satversmes 105. pantu.

5. Satversmes 105. pants nosaka: “Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu. Īpašuma piespiedu atsavināšana sabiedrības vajadzībām pieļaujama tikai izņēmuma gadījumos uz atsevišķa likuma pamata pret taisnīgu atlīdzību.”

5.1. Satversmes tiesas praksē ir nostiprināta atziņa, ka, noskaidrojot Satversmē ietvertu cilvēktiesību normu saturu, jāņem vērā interpretācija, kas tiek lietota attiecīgo starptautisko cilvēktiesību normu piemērošanas praksē. Satversmes 105. pants visupirms interpretējams kopsakarā ar ECTK Pirmā

protokola 1. pantu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2002. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. 2002-01-03 secinājumu daļu un 2007. gada 26. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-38-03 10. punktu*).

ECTK Pirmā protokola 1. pants paredz:

“Jebkurai fiziskai vai juridiskai personai ir tiesības uz īpašumu. Nevienam nedrīkst atņemt viņa īpašumu, izņemot, ja tas notiek sabiedrības interesēs un apstākļos, kas noteikti ar likumu un atbilst vispārējiem starptautisko tiesību principiem.

Minētie nosacījumi nekādā veidā nedrīkst ierobežot valsts tiesības izdot tādus likumus, kādus tā uzskata par nepieciešamiem, lai kontrolētu īpašuma izmantošanu saskaņā ar vispārējām interesēm vai lai nodrošinātu nodokļu vai citu maksājumu vai sodu samaksu.”

Satversmes tiesa jau iepriekš ir norādījusi, ka atbilstoši ECT praksei šis pants ietver trīs atsevišķas normas: pirmkārt, panta pirmais teikums paredz tiesības netraucēti baudīt īpašuma tiesības, otrkārt, panta otrais teikums nosaka īpašuma patvaļīgas atņemšanas aizliegumu un īpašuma atņemšanas nosacījumus, un, treškārt, panta otrajā daļā atzīts, ka valstij ir tiesības kontrolēt īpašuma izmantošanu saskaņā ar vispārējām interesēm. Interpretējot Satversmes 105. pantu kopsakarā ar minēto ECTK normu, Satversmes tiesa ir secinājusi, ka arī Satversmes 105. pants paredz gan īpašuma tiesību netraucētu īstenošanu, gan arī valsts tiesības sabiedrības interesēs ierobežot īpašuma izmantošanu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2002. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. 2002-01-03 secinājumu daļu*).

5.2. ECT praksē ir nostiprināta atziņa, ka jēdzienam „īpašums” ECTK Pirmā protokola 1. panta izpratnē ir patstāvīga nozīme. „Īpašums” var būt vai nu „eksistējošs īpašums”, vai līdzekļi, ieskaitot prasījumus, attiecībā uz kuriem pieteicējs var pamatot, ka tam ir vismaz tiesiska paļāvība uz efektīvu īpašuma tiesību iegūšanu. ECT arī secinājusi, ka uzņēmuma tiesības prasīt PVN priekšnodokļa atmaksāšanu sasniedz vismaz tiesisko paļāvību iegūt reālu iespēju baudīt īpašuma tiesības, līdz ar to veidojot „īpašumu” ECTK Pirmā protokola 1. panta izpratnē (*sk. ECT spriedumu lietā Bulves AD v. Bulgaria, judgment of 22 January 2009, application No. 3991/03, paras. 54–57*).

Satversmes tiesa ir secinājusi, ka arī Satversmes 105. pants paredz visaptverošu mantiska rakstura tiesību garantiju un neaprobežojas vienīgi ar

īpašuma tiesībām. Ar “tiesībām uz īpašumu” saprotamas visas mantiska rakstura tiesības, kuras tiesīgā persona var izlietot par labu sev un ar kurām tā var rīkoties pēc savas gribas, piemēram, īpašums (Civillikuma 927. panta izpratnē); ķīlas tiesības; servitūtu tiesības; autortiesības; tiesības uz izgudrojumiem un preču zīmēm; tiesības, kas izriet no kapitāla daļām un akcijām (kā arī citiem vērtspapīriem); saistībtiesiski prasījumi, kas pamatoti ar līgumu vai deliktu; koncesiju tiesības; tiesības (uz licences pamata) veikt komercdarbību u. c. (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 20. aprīļa lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2009-100-03 8.2. punktu*).

Nodokļa maksāšanas pienākums vienmēr nozīmē īpašuma tiesību ierobežojumus (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 19.1. punktu un 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 19. punktu*).

Arī Senāts ir norādījis: „Ja nav objektīvu šaubu par nodokļu apmēru un pārmaksas pamatotību, tas ir, ja nav bijis audīts vai kriminālprocess vai arī tie ir noslēgušies ar rezultātu, kas neapstiprina nodokļu apmēru un pārmaksu nepareizību, pārmaksātās summas ir uzskatāmas par nodokļa maksātāja mantu, kas attiecīgi ir atdodama nodokļa maksātājam vai ieskaitāma viņa citu nodokļu parādos, ja tādi ir” (*Senāta 2009. gada 18. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-257/2009 9. punkts*).

Apstrīdētā norma ierobežo personas tiesības saņemt pārmaksāto PVN, ja ir pagājis noteikts laika posms. Satversmes tiesa piekrīt lietas dalībnieku viedoklim, ka **apstrīdētā norma ierobežo Satversmes 105. pantā noteiktās pamattiesības uz īpašumu.**

6. Satversmes tiesas spriedumos ir nostiprināta atziņa, ka tiesības uz īpašumu demokrātiskā un tiesiskā valstī nav absolūtas. Īpašuma tiesības var ierobežot, bet ir jāpārbauda, vai ierobežojums ir attaisnojams, proti, vai: 1) tas ir noteikts ar likumu; 2) tam ir leģitīms mērķis; 3) tas ir samērīgs (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2002. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. 2002-01-03 secinājumu daļu*).

Tādēļ Satversmes tiesa pārbaudīs, vai apstrīdētajā normā noteiktais ierobežojums atbilst minētajiem kritērijiem.

7. Lietā nav materiālu, kas radītu šaubas par to, ka apstrīdētā norma pieņemta un izsludināta pienācīgā procesuālā kārtībā. Tātad apstrīdētais ierobežojums ir noteikts ar likumu.

8. Ikviena pamattiesību ierobežojuma pamatā ir jābūt apstākļiem un argumentiem, kādēļ tas vajadzīgs, proti, ierobežojums tiek noteikts svarīgu interešu – leģitīma mērķa – labad (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2005. gada 22. decembra sprieduma lietā Nr. 2005-19-01 9. punktu*).

Saeima norāda, ka iekļaut apstrīdēto normu likumā “Par nodokļiem un nodevām” sākotnēji esot ierosinājis VID, kas ar 2003. gada 24. janvāra vēstuli Nr. 15.10.1/1856 arī iesniedzis Finanšu ministrijai attiecīgu priekšlikumu (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 73. lpp.*).

Likuma “Grozījumi likumā “Par nodokļiem un nodevām”” projektu Saeimai iesniedza Ministru kabinets. Lai gan priekšlikums par likuma “Par nodokļiem un nodevām” 16. panta papildināšanu ar 10. punktu likumprojektā bija ietverts, likumprojekta anotācijā tas nebija atspoguļots. Anotācijā attiecībā uz indivīda tiesību aizstāvēšanu bija norādīts, ka “likums neierobežo indivīda tiesības” (*sk. http://www.saeima.lv/saeima8/lasa?dd=LP0174_0*).

Tomēr tas vien, ka likumprojekta anotācijā nav norādes uz pamattiesību ierobežojumu un tā mērķi, vēl nenozīmē, ka attiecīgajam pamattiesību ierobežojumam leģitīma mērķa nav.

Saeima norāda, ka apstrīdētajā normā paredzētais regulējums vērsts uz to, lai nodrošinātu objektīvu un vienlīdzīgu pārmaksātās nodokļu summas pārbaudi attiecībā uz visiem nodokļu maksātājiem, kā arī uz to, lai saskaņotu termiņus, kuros var iesniegt pieprasījumu par pārmaksāto nodokļu summu atmaksu, ar termiņiem, kuros nodokļu administrācija var veikt kontroles darbības.

Pēc Latvijas iestāšanās Eiropas Savienībā PVN jomā Latvijai ir saistoša Eiropas Kopienu Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk – Sestā direktīva). Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu par apstrīdētās normas atbilstību šai direktīvai Senāts norāda: “izskatot iesniegumus par pārmaksāta PVN atmaksāšanu, VID ir tiesības veikt pārbaudi. Tomēr šādos gadījumos VID ir jāievēro likuma par nodokļiem un nodevām 23. panta 1. punktā paredzētais trīs

gadu termiņš. Ja noilguma termiņš neierobežotu nodokļu maksātāju tiesības prasīt pārmaksātā PVN atmaksāšanu par tādu pašu termiņu, kādā VID ir tiesības pieņemt lēmumu par nodokļa apmēra precizēšanu kontroles rezultātā, VID būtu pienākums izskatīt iesniegumus jebkurā gadījumā. Tādā gadījumā valsts tiesisko regulējumu nodokļu maksātājs varētu izmantot ļaunprātīgi, PVN pārmaksas atmaksu lūdzot laikā, kad VID pārbaudi vairs nevar veikt” (*ES tiesas 2010. gada 21. janvāra spriedums lietā Nr. C-472/08 Alstom Power Hydro pret Valsts ieņēmumu dienestu*).

Satversmes tiesa jau ir secinājusi, ka „nodokļu likumu tiesiskais regulējums kā tāds nebūtu pietiekams, ja nefunkcionētu iedarbīga pārkāpumu novēršanas sistēma” (*Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 11. punkts*). Personas pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis ir nevis nodokļa savlaicīgas iekasēšanas nodrošināšana *per se*, bet gan sabiedrības interešu, proti, citu cilvēku tiesību un sabiedrības labklājības aizsardzība (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 17. punktu*).

ES tiesas praksē ir nostiprināta atziņa, ka Eiropas Savienības tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību, t.i., darījumus, kas tiek veikti nevis parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai tādēļ, lai ļaunprātīgi baudītu ES sniegtās priekšrocības. Šis ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir piemērojams arī PVN jomā, ko regulē Sestā direktīva. Cīņa pret krāpšanu, nodokļu nemaksāšanu un iespējami ļaunprātīgu rīcību ir mērķis, ko atzīst un veicina Sestā direktīva (*sk. ES tiesas 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā C-255/02 Halifax 69.–71. punktu*). “Sestā direktīva iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, ja darbības, kas dod šādas tiesības, ir veiktas ļaunprātīgi” (*ES tiesas 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā C-223/03 University of Huddersfield 52. punkts*).

ES tiesa ir arī secinājusi, ka iespēja pieprasīt pārmaksātā PVN atmaksāšanu bez ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (*sk. ES tiesas 2008. gada 8. maija sprieduma apvienotajās lietās C-95/07 un C-96/07*).

Ecotrade 44. punktu un 2010. gada 21. janvāra sprieduma lietā Nr. C-472/08 Alstom Power Hydro pret Valsts ieņēmumu dienestu 16. punktu).

Tātad apstrīdētā norma, no vienas puses, nodrošina efektīvu nodokļu administrācijas kontroli pār to, vai tiek atprasītas tikai tādas summas, kuras patiešām ir nodokļu pārmaxsa. No otras puses, apstrīdētā norma iekļaujas kopējā regulējumā, kas nodrošina nodokļu maksātāja un nodokļu administrācijas attiecību tiesisko stabilitāti, kā arī to, ka nodokļu maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevar tikt bezgalīgi apšaubīts.

Līdz ar to Satversmes tiesa piekrīt Saeimas viedoklim, ka **apstrīdētajam ierobežojumam ir leģitīms mērķis – citu personu tiesību un sabiedrības labklājības aizsardzība.**

9. Satversmes tiesa ir secinājusi, ka, konstatējot leģitīmo mērķi, nepieciešams izvērtēt pamattiesību ierobežojuma atbilstību samērīguma principam. Pirmkārt, vai izmantotie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai. Otrkārt, vai mērķi nevar sasniegt ar citiem, indivīda tiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem. Treškārt, vai labums, ko gūst sabiedrība, ir lielāks par indivīdam nodarītajiem zaudējumiem. Ja tiek konstatēts, ka tiesību norma neatbilst kaut vienam no šiem kritērijiem, tā neatbilst arī samērīguma principam un ir prettiesiska (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2002. gada 19. marta sprieduma lietā Nr. 2001-12-01 secinājumu daļas 3.1. punktu*).

9.1. Apstrīdētajā normā noteiktais ierobežojums nodrošina nodokļu administrācijai iespēju attiecīgā laika posmā kontrolēt PVN atmaksas apmēra atbilstību tiesību normām un novērš nepamatotu atmaksu iespējamību.

Likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai.

9.2. “Izvērtējot to, vai leģitīmo mērķi var sasniegt arī saudzējošāk, Satversmes tiesa ņem vērā, ka saudzējošāks līdzeklis ir nevis jebkurš cits, bet tikai tāds līdzeklis, ar kuru var sasniegt leģitīmo mērķi tādā pašā kvalitātē” (*Satversmes tiesas 2005. gada 13. maija sprieduma lietā Nr. 2004-18-0106 19. punkts*).

Lietā nav materiālu, kas norādītu uz alternatīviem līdzekļiem, ar kuriem leģitīmo mērķi var sasniegt tādā pašā kvalitātē.

9.3. Satversmes tiesa jau iepriekš norādījusi uz citu valstu konstitucionālo tiesu un ECT secinājumiem par to, ka valstij ir ievērojama rīcības brīvība nodokļu jomā (*sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 8. punktu*). Tas nozīmē, ka likumdevējam ir tiesības pēc sava ieskata, ievērojot samērīguma principu, noteikt nodokļu aprēķināšanas, ieturēšanas un maksāšanas kārtību un termiņus, kā arī nodokļu maksātāju un nodokļu administrācijas tiesības, pienākumus un atbildību (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 19.1. punktu*).

Konkrētajā lietā netiek apstrīdēta PVN maksāšanas un administrēšanas sistēma kā tāda. Šīs sistēmas ietvaros nodokļa pārmaxa veidojas arī gadījumos, kad nodokļu maksātājs rīkojas ar pienācīgu rūpību un centību. Līdzīga sistēma izveidota ne vien Latvijā, bet arī citās Eiropas Savienības dalībvalstīs.

Lai izvērtētu apstrīdētajā normā ietvertā ierobežojuma sekas attiecībā uz personām, kurām izveidojusies PVN pārmaxa, jāņem vērā Latvijas kā ES dalībvalsts saistības. Līdz ar to apstrīdētā norma interpretējama kopsakarā ar ES tiesību aktu prasībām, tostarp Sesto direktīvu.

Sestās direktīvas 18. pants paredz noteikumus, kas regulē atskaitīšanas tiesību īstenošanu. Šā panta 4. punkts nosaka: „Ja attiecīgajam taksācijas periodam atļautā atskaitījuma summa pārsniedz maksājamo nodokli, dalībvalstis var vai nu veikt atmaksāšanu, vai saskaņā ar noteikumiem, kurus tās pieņem, pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu.”

Saskaņā ar ES tiesas judikatūru Sestajā direktīvā paredzētās atskaitīšanas tiesības “ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un būtībā tās nevar ierobežot” (*sk. ES tiesas 2008. gada 8. maija sprieduma apvienotajās lietās C-95/07 un C-96/07 Ecotrade 39. punktu*).

Noteikumiem, kas regulē pārmaxāto summu atmaksāšanu, jābūt tādiem, kas dod iespēju nodokļu maksātājam pienācīgi un pilnībā atgūt summu, ko veido nodokļa pārmaxa. Pieņemtā atmaksas metode nekādā gadījumā nedrīkst radīt nekādu finansiālu risku nodokļu maksātājam (*sk. ES tiesas 2001. gada 25. oktobra sprieduma lietā C-78/00 Commission v. Italy 32. – 34.punktu*).

No ES tiesas prakses izriet arī tas, ka atskaitīšanas tiesības ir nekavējoties īstenojamas attiecībā uz visiem nodokļiem, kas uzliekami saņemtajām precēm un pakalpojumiem. Būtībā atskaitīšanas tiesības ir īstenojamas “tajā pašā periodā”, kurā tās radušās. Tomēr nodokļu maksātājam var atļaut veikt atskaitīšanu arī tad,

ja tas nav īstenojis savas tiesības laika posmā, kurā tās radušās. Taču šādā gadījumā attiecībā uz atskaitīšanas tiesībām dalībvalstis paredz zināmus nosacījumus un noteikumus. Dalībvalstis var paredzēt, ka atskaitīšanas tiesības ir jāīsteno laika posmā, kurā tās radušās, vai arī ilgākā laika posmā, ievērojot zināmus valsts tiesiskajā regulējumā paredzētus nosacījumus un kārtību (*sk. ES tiesas 2008. gada 8. maija sprieduma apvienotajās lietās Nr. C-95/07 un C-96/07 Ecotrade 40.–43. punktu*).

Jautājumā par to, ko var uzskatīt par “saprātīgu” termiņu, ES tiesa ir secinājusi, ka pat divu gadu termiņš pats par sevi nevar padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu atskaitīšanas tiesību īstenošanu, jo atbilstoši Sestās direktīvas 18. panta 2. punktam dalībvalstīm ir atļauts prasīt, lai nodokļu maksātājs īsteno savas atskaitīšanas tiesības laika posmā, kurā tās radušās (*sk. ES tiesas 2008. gada 8. maija sprieduma apvienotajās lietās Nr. C-95/07 un C-96/07 48. punktu*). Tādu pašu secinājumu ES tiesa izdarījusi attiecībā uz apstrīdētajā normā paredzēto triju gadu noilguma termiņu, norādot, ka „šāds termiņš principā var ļaut katram samērā rūpīgam nodokļu maksātājam izmantot tiesības, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas” (*ES tiesas 2010. gada 21. janvāra sprieduma lietā Nr. C-472/08 Alstom Power Hydro pret Valsts ieņēmumu dienestu 21. punkts*).

Līdz ar to ES tiesa secinājusi, ka Sestās direktīvas 18. panta 4. punkts “ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas paredz trīs gadu noilguma termiņu, lai iesniegtu prasību atmaksāt pārmaksāto PVN, ko iekasējusi šīs valsts nodokļu administrācija” (*ES tiesas 2010. gada 21. janvāra sprieduma lietā Nr. C-472/08 Alstom Power Hydro pret Valsts ieņēmumu dienestu nolēmumu daļa*).

Interpretējot Latvijas nodokļu likumu normas atbilstoši Sestās direktīvas prasībām, Latvijas nodokļu administrācijai ir pienākums nodrošināt, lai nodokļu maksātājs atskaitīšanas tiesības var īstenot jau tajā pašā periodā, kurā PVN pārmaksa izveidojusies. Tā kā ātrāka pārmaksāto summu atprasīšana ir arī paša nodokļu maksātāja interesēs, noteikums atprasīt samaksāto PVN priekšnodokli triju gadu laikā nav uzskatāms par pārmērīgu apgrūtinājumu.

Ja valsts ir izveidojusi ES tiesībām atbilstošu tiesību sistēmu, kurā triju gadu noilguma termiņš neliedz nodokļu maksātājam skaidrā un pieejamā kārtībā atprasīt samaksāto PVN priekšnodokli, tad šis termiņš nerada personai

nesamērīgas grūtības sava īpašuma atgūšanai un nav uzskatāms par tiesību uz īpašumu nesamērīgu ierobežojumu.

Pēc tam kad apstrīdētā norma ir stājusies spēkā, katrs nodokļu maksātājs rēķinās ar to, ka viņam visi savi pieprasījumi attiecībā uz pārmaksātā PVN atmaksu ir jānoformē triju gadu laikā, un atbilstoši plāno savu darbu.

Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 12. panta vienpadsmitā daļa (2008. gada 31. janvāra likuma redakcijā) paredz, ka VID "pārmaksāto nodokļa summu apliekamai personai atmaksā 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma un darījumus apliecinošu dokumentu saņemšanas".

Labums, ko sabiedrība gūst no apstrīdētās normas mērķu sasniegšanas, ir lielāks nekā ierobežojums, ko apstrīdētā norma nosaka tiem nodokļu maksātājiem, kuriem PVN pārmaksas radušās pēc šīs normas spēkā stāšanās.

Tāpat apstrīdētā norma, ciktāl tā attiecas uz nodokļu pārmaksām, kas veidojās pēc šīs normas spēkā stāšanās – 2003. gada 1. jūlija, atbilst samērīguma principam un līdz ar to arī Satversmes 105. pantam.

9.4. Taču Pieteikuma iesniedzēja apstrīd nevis triju gadu termiņu kā tādu, bet gan to, ka apstrīdētā norma bez speciāliem pārejas noteikumiem tika attiecināta uz PVN pārmaksām, kas veidojušās pirms šīs normas stāšanās spēkā. No pieteikuma izriet, ka Pieteikuma iesniedzēja paļāvusies uz apstrīdētās normas pieņemšanas laikā pastāvējušo likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 12. panta vienpadsmitās daļas interpretāciju, saskaņā ar kuru tiesības atprasīt priekšnodokli personai bijušas neierobežotā laika posmā pēc priekšnodokļa samaksas, taču ne agrāk kā pēc tam, kad veikts ar PVN apliekams darījums. Pieteikuma iesniedzēja rēķinājās ar to, ka varēs atprasīt samaksāto priekšnodokli tikai pēc tam, kad būs veikusi ar PVN apliekamu darījumu, un plānoja savu saimniecisko darbību tā, ka periods starp priekšnodokļa samaksu un ar PVN apliekamo darījumu (preces realizāciju) var pārsniegt trīs gadus. Apstrīdētā norma savukārt padarījusi jau samaksātā priekšnodokļa atmaksu pēc šāda termiņa par neiespējamu vispār. No vienas puses, VID praksē pieņemtā minētās normas interpretācija nedeva Pieteikuma iesniedzējai reālu iespēju atprasīt pārmaksāto priekšnodokli triju gadu termiņā pēc tā samaksāšanas, ja ar PVN apliekamais darījums nenotika šajā termiņā. No otras puses, apstrīdētā norma liedza Pieteikuma iesniedzējai atprasīt samaksāto priekšnodokli pēc tam, kad tā veica ar PVN apliekamo darījumu.

Šajā aspektā apstrīdētajā normā noteiktā ierobežojuma samērīgums izvērtējams galvenokārt kopsakarā ar tiesiskās paļāvības principu. Satversmes tiesa jau iepriekš secinājusi, ka no Satversmes 1. panta izrietošo principu uzdevums ir nodrošināt to, ka tiesību normas tiek piemērotas pareizi un to piemērošana, kā arī piemērošanas rezultāts pilnībā atbilst tiesiskas valsts prasībām. Ne Satversmes 1. pants, ne arī 105. pants neliedz likumdevējam izdarīt pastāvošajā tiesiskajā regulējumā tādus grozījumus, kuri atbilst Satversmei. Tomēr demokrātiskā un tiesiskā valstī tiesiskās paļāvības princips prasa, lai, izdarot šādus grozījumus, tiktu paredzēta saudzējoša pāreja uz jauno regulējumu. Vērtējot, vai tiesiskās paļāvības princips ir pārkāpts, jānoskaidro: 1) vai Pieteikuma iesniedzējai bija tiesības paļauties uz to, ka tiesiskais regulējums netiks mainīts; 2) vai šāda paļaušanās bija saprātīga un pamatota; 3) vai likumdevējs, atkāpjoties no iepriekšējā tiesiskā regulējuma, bija paredzējis saudzējošu pāreju uz jauno regulējumu (*sk. Satversmes tiesas 2005. gada 16. decembra sprieduma lietā Nr. 2005-12-0103 24. punktu*).

9.4.1. Jāņem vērā, ka likumdevējs, pieņemot apstrīdēto normu, neizdarīja grozījumus likuma “Par nodokļiem un nodevām” 16. panta 7. punktā, kas paredzēja nodokļu maksātāja tiesības “saņemt pārmaksāto nodokļu summas saskaņā ar konkrēto nodokļu likumiem”. Likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta vienpadsmitā daļa tajā pašā laikā noteica, ka VID apliekamajai personai atmaksā “nodokļa pārmaksu (starpību starp aprēķināto nodokli un atskaitāmo priekšnodokli)”.

No administratīvo tiesu prakses izriet, ka VID šo normu interpretējis tā, ka nodokļa pārmaksa ir starpība starp aprēķināto nodokli un atskaitāmo priekšnodokli un, ja attiecīgajā periodā PVN deklarācijā nav norādīts (aprēķināts) nodoklis, tad nodokļu maksātājam nodokļa pārmaksa neizveidojas pat tādā gadījumā, ja deklarācijā norādīts par apliekamiem darījumiem atskaitāmais priekšnodoklis (*sk., piemēram, Senāta 2009. gada 30. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-62/2009 4.2. punktu; Administratīvās rajona tiesas 2009. gada 22. decembra spriedumu lietā Nr. 42472208 un 2010. gada 22. aprīļa spriedumu lietā Nr. A42562408*). Šādu VID praksi par kļūdainu ir atzinusi gan Administratīvā apgabaltiesa, gan arī Senāts. Pieteicēja vienā no minētajām lietām laikā no 2002. gada jūnija līdz 2005. gada jūnijam bija sastādījusi vairākas PVN deklarācijas, kurās norādīja priekšnodokli. Nevienā no minētajām deklarācijām

nebija deklarēts PVN, tāpēc VID lūgumu atmaksāt priekšnodokli noraidīja. Arī Administratīvā rajona tiesa pieteikumu par PVN pārmaksas atmaksāšanu noraidīja (*sk. Senāta 2009. gada 30. jūnija spriedumu lietā Nr. SKA-62/2009*).

Atbilstoši Administratīvās apgabaltiesas viedoklim fakts, ka aprēķinātais nodoklis ir 0,00 lati (jeb PVN samaksas pamats nav iestājies), pats par sevi nenozīmē, ka apliekamā persona nav radījusi jaunu ar PVN apliekamu preci vai pakalpojumu. Pretējā gadījumā nodokļa pārmaksu nevarētu atprasīt neviens celtniecības uzņēmums, kurš veic būvdarbus ilgāk par trim gadiem, jo pārmaksas atmaksāšanu var pieprasīt tikai par pēdējo triju gadu periodu. Arī tādu produktu ražotāji, kuru izgatavošanas periods ir ilgāks par trim gadiem, nevarētu pretendēt uz pārmaksas atgūšanu. Tāpēc galvenais ir tas, ka persona rada jaunu ar PVN apliekamu preci vai pakalpojumu. Likumdevējs nepieprasa, lai nodokļa atmaksas pieprasījuma laikā jaunradītā prece jau būtu realizēta (*sk. Administratīvās apgabaltiesas 2008. gada 3. jūlija spriedumu lietā Nr. A42471305*). Pēc Senāta ieskata, apgabaltiesa pareizi interpretējusi likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 12. panta vienpadsmitajā daļā norādītās tiesības uz pārmaksas atmaksu (*sk. Senāta 2009. gada 30. jūnija spriedumu lietā Nr. SKA-62/2009*).

Tātad tāda likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 12. panta vienpadsmitās daļas interpretācija, kas ļauj atprasīt PVN pārmaksu arī tad, ja ar PVN apliekams darījums vēl nav veikts, tiesu praksē nostiprināta tikai 2008.–2009. gadā. Šajā interpretācijā tiesas balstījušās uz Latvijas kā ES dalībvalsts saistībām, kā arī uz minētās normas kopsakaru ar apstrīdēto normu. Saeima nav argumentējusi to, ka pirms apstrīdētās normas pieņemšanas likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 12. panta vienpadsmitā daļa interpretēta tāpat.

Minētā norma izskatāmajā lietā netiek apstrīdēta, tāpēc Satversmes tiesas uzdevums nav vērtēt šīs normas interpretāciju. Nav noliedzams tas, ka Pieteikuma iesniedzējai bija iespēja nekavējoties pieprasīt priekšnodokļa atmaksu un VID atteikumu pārsūdzēt tobrīd spēkā bijušajā administratīvo aktu pārsūdzēšanas kārtībā. Tomēr nevar piekrist Saeimas viedoklim, ka pieprasījuma par pārmaksātā PVN atmaksāšanu iesniegšana šādā situācijā "neprasīja no komersanta veikt kādas īpaši sarežģītas un netipiskas darbības" (*lietas materiālu 1. sēj. 78. lpp.*).

Tiesiskās paļāvības princips paredz arī to, ka demokrātiskā tiesiskā valstī persona var paļauties uz valsts pārvaldes iestāžu rīcības tiesiskumu, tostarp arī uz to, ka nodokļu administrācija pareizi interpretē likumus. Saeimas pienākums ir

rūpēties par to, lai tiesību normas tiktu formulētas tik nepārprotami, ka tās varētu interpretēt pareizi. Pieteikuma iesniedzējai apstrīdētās normas pieņemšanas laikā bija tiesības paļauties uz to, ka tā varēs atprasīt PVN priekšnodokli pēc tam, kad būs veikts ar PVN apliekams darījums.

Līdz ar to Saeimai, ja tā vēlējās spēkā esošo regulējumu mainīt, bija jānosaka atbilstošs pārejas periods.

9.4.2. Gan lietas dalībnieki, gan arī Senāts, vērtējot kritērijus, kas nosakāmi attiecīgajam pārejas periodam, atsaucas uz ES tiesas spriedumu lietā Nr. C-62/00, kurā tika izskatīti jautājumi, kas saistīti ar PVN atmaksas perioda saīsināšanu (*sk. ES tiesas spriedumu lietā Marks and Spenser plc and Commissioner of Customs and Excise, judgment of 11 July 2002, No. C-62/00*).

Apstrīdētā norma ir pieņemta laikā, kad Latvija vēl nebija ES dalībvalsts, tomēr Satversmes tiesa arī tad, interpretējot Satversmē noteiktās pamattiesības atbilstoši kopējām Eiropas konstitucionāli tiesiskajām vērtībām, ir atsaukusies uz Eiropas Savienības dokumentiem, Latvijai kā topošajai dalībvalstij saistošajām Eiropas Savienības prasībām, kā arī ES tiesas judikatūru (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2003. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. 2002-21-01 secinājumu daļas 1. punktu un 2003. gada 18. decembra sprieduma lietā Nr. 2003-12-01 10. punktu*).

Atsaucoties uz ES tiesas judikatūru (*sk. ES tiesas spriedumu lietā Marks and Spenser plc and Commissioner of Customs and Excise, judgment of 11 July 2002, No. C-62/00*), Senāts pamatoti norāda, ka tiesiskajam regulējumam, ar kuru tiek saīsināts nodokļu atmaksas periods, ne tikai jābūt attaisnotam ar leģitīmu mērķi, bet arī jāietver atbilstošs pārejas posms, lai personas varētu iesniegt pieprasījumus nodokļu pārmaksas atmaksāšanai, kurus tās būtu varējušas iesniegt atbilstoši iepriekš spēkā bijušajam normatīvajam regulējumam. Šis laika posms nedrīkst būt pārāk īss, pretējā gadījumā tas ar atpakaļvērstu spēku ietekmētu personas tiesības saņemt nodokļu pārmaksas atmaksu.

No likumprojekta apspriešanas materiāliem neizriet, ka Ministru kabinetam vai Saeimai būtu bijuši kādi apsvērumi par pārejas perioda noteikšanu apstrīdētajai normai (*sk. http://www.saeima.lv/saeima8/lasa?dd=LP0174_0*).

Pēc Pieteikuma iesniedzējas ieskata, laika posms starp 2003. gada 28. februāri, kad Saeima pieņēma likumu “Grozījumi likumā “Par nodokļiem un nodevām””, un šā likuma spēkā stāšanās dienu – 2003. gada 1. jūliju tika noteikts

tādēļ, lai būtu iespējams tehniski ieviest šajā likumā paredzētos grozījumus. Tas neesot uzskatāms par pārejas periodu tiesiskās palāvības principa izpratnē.

Saeima un Senāts norāda, ka likums “Grozījumi likumā “Par nodokļiem un nodevām”” nestājās spēkā četrpadsmitajā dienā pēc tā izsludināšanas, kā tas parasti notiek, bet gan vairāk kā trīs mēnešus vēlāk. Apstrīdētās normas spēkā stāšanās periodu, pēc Saeimas un Senāta domām, var uzskatīt par pārejas periodu no vecā regulējuma uz regulējumu, kas vairāk ierobežo nodokļu maksātāja tiesības.

Satversmes tiesa jau iepriekš norādījusi, ka Saeimai ir rīcības brīvība izvēlēties, kurā no vairākiem likumiem tā iekļauj attiecīgu regulējumu (*sk. Satversmes tiesas 2008. gada 16. aprīļa lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2007-21-01 17. punktu*). Arī jautājumos, kas saistīti ar likumdošanas tehniku viena likuma ietvaros, Saeima bauda lielu rīcības brīvību.

Prasības attiecībā uz likuma spēkā stāšanās brīža noteikšanu un mijiedarbību ar jau pastāvošo regulējumu nosaka Saeimas kārtības ruļļa 111. pants. Tas paredz:

“(1) Ja nepieciešams, pārejas noteikumu veidā nosakāma likuma piemērošanas kārtība, kā arī dodami valdībai un pašvaldībām likuma darbības nodrošināšanai nepieciešamie uzdevumi.

(2) Ja, pieņemot likumprojektu, rodas pretrunas ar spēkā esošajiem likumiem, Saeimai jānosaka, ka jaunais likums vai tā atsevišķas daļas stāsies spēkā vienlaikus ar grozījumiem spēkā esošajos likumos.”

Tātad Saeimas kārtības ruļlī nav ietverta prasība tikai un vienīgi likuma pārejas noteikumu veidā regulēt jautājumus, kas saistīti ar likuma piemērošanas kārtību un iekļaušanos jau esošajā regulējumā.

Tomēr jāņem vērā, ka pārejas noteikums, kas *expressis verbis* paredz, kā likums piemērojams jau iepriekš pastāvējušām tiesiskajām attiecībām, vērš attiecīgo personu uzmanību uz to tiesību izmaiņām, ļauj personām savlaicīgi apzināties savu tiesisko statusu un novērš pārpratumus.

Pieteikuma iesniedzēja atsaucas uz Apvienotās Karalistes Lordu palātas praksi [*sk. Apvienotās Karalistes Lordu palātas Apelācijas komitejas spriedumu lietā Fleming (t/a Bosycraft) v. Her Majesty's Revenue and Customs*]. No minētās prakses izrietētu, ka likumdevējam šajos apstākļos būtu vajadzējis vismaz speciāli paziņot par normas saturu.

Jautājums par to, cik lielas pūles un cik daudz laika nodokļu maksātājam jāpatērē, lai tas varētu apzināties savas no jaunā regulējuma izrietošās tiesības, ir viens no aspektiem, kas jāņem vērā, izvērtējot, vai pārejai uz jauno regulējumu noteiktais periods atbilst tiesiskās paļāvības principam un samērīgi ierobežo personas tiesības uz īpašumu.

Francijas Konstitucionālā padome ir norādījusi, ka pretrunā ar konstitucionālajām normām nodokļu jomā ir arī tik sarežģīts nodokļu likums, ka vidusmēra cilvēks to nespēj saprast (*sk. Francijas Republikas Konstitucionālās padomes 2005. gada 29. decembra nolēmuma lietā Nr. 2005-530 kopsavilkumu, <http://www.codices.coe.int>*).

Likuma “Par likumu un citu Saeimas, Valsts prezidenta un Ministru kabineta pieņemto aktu izsludināšanas, publicēšanas, spēkā stāšanās kārtību un spēkā esamību” 9. pants paredz: “Normatīvajiem aktiem nav atpakaļejoša spēka, izņemot likumā īpaši paredzētus gadījumus.” Pieteikuma iesniedzēja uzskata, ka, ņemot vērā šo normu, tā bija tiesīga paļauties uz to, ka reiz noteiktais regulējums par iespēju prasīt pārmaksātā nodokļa atmaksu neierobežotā laika posmā netiks mainīts un ka minētā norma būs piemērojama konkrētajā gadījumā.

Nav noliedzams, ka demokrātiskā tiesiskā valstī gadījumi, kad likumam tiek noteikts atpakaļejošs spēks, uzskatāmi par izņēmumu. Regulējumam nodokļu jomā tiek noteiktas īpašas prasības, uz ko citastarp norāda šim jautājumam piešķirtā atsevišķā klasifikācijas pozīcija Eiropas Padomes Venēcijas komisijas Konstitucionālās tiesvedības dokumentācijas centra Konstitucionālās jurisdikcijas datubāzē (*sk. <http://www.codices.coe.int>*). Tomēr tas nenozīmē, ka nodokļu jomā atsevišķos gadījumos nebūtu iespējams likumam piešķirt atpakaļvērstu spēku.

Piemēram, Spānijas Konstitucionālais tribunāls ir secinājis, ka Konstitūcija neliedz fiskālus pasākumus ar atpakaļvērstu spēku. Tomēr tas nenozīmē, ka šādi pasākumi ir pieļaujami visos gadījumos, jo jāņem vērā citi konstitucionālie principi, kas sargā personu tiesisko paļāvību no iepriekš neparedzamām tiesību normu izmaiņām (*sk. Spānijas Republikas Konstitucionālā tribunāla 2009. gada 18. maija sprieduma lietā Nr.116/2009 kopsavilkumu, <http://www.codices.coe.int>*).

Arī ES tiesa savā lēmumā attiecībā uz valsts tiesību aktu grozīšanu ar atpakaļejošu spēku un tiesiskās paļāvības principa ievērošanu noteica, ka tiesiskās paļāvības princips neiestājas pret to, ka dalībvalsts izņēmuma kārtā un

nolūkā novērst tādu finanšu kombināciju plašu praktizēšanu, kuras tiek veiktas, lai izvairītos no PVN sloga, un pret kurām paredzēts cīnīties ar likumu par grozījumiem, piešķir šim likumam atpakaļejošu spēku, ja vien uzņēmēji, kas veic likumā minētās saimnieciskās darbības, ir brīdināti par šā likuma pieņemšanu un atpakaļejošo spēku tādā veidā, lai tie varētu izprast paredzēto tiesību aktu grozījumu ietekmi uz to veiktajām darbībām (*sk. ES tiesas 2005. gada 26. aprīļa sprieduma lietā Nr.C-376/02 Stichting "Goed Wonen" 45. punktu*).

Izskatāmajā lietā problēma pēc būtības radusies galvenokārt tādēļ, ka Pieteikuma iesniedzēja nav varējusi savlaicīgi saprast, ka apstrīdētā norma attiecas uz tādām PVN pārmaksām, kas radušās pirms apstrīdētās normas spēkā stāšanās, un ka tā var pieprasīt pārmaksātā priekšnodokļa atmaksu arī pirms tam, kad veikusi ar PVN apliekamu darījumu.

Pieteikuma iesniedzējas administratīvajā lietā Administratīvā apgabaltiesa ir secinājusi, ka apstrīdētā norma "regulē tiesiskās attiecības, kas izveidojās brīdī, kad nodokļu maksātājs pieprasīja nodokļu pārmaksu. Attiecībā uz publiskās tiesības regulējošām normām darbojas princips, ka tās piemērojamas no to stāšanās spēkā". Augstākā tiesa pret šo viedokli neiebilda. Satversmes tiesas kompetencē nav pārvērtēt, kura norma piemērojama konkrētajā lietā.

Savukārt Administratīvā rajona tiesa pirms tam Pieteikuma iesniedzējas administratīvajā lietā bija izdarījusi pretēju secinājumu, proti, ka apstrīdētajai normai nav atpakaļejoša spēka un piemērojams likums "Par likumu un citu Saeimas, Valsts prezidenta un Ministru kabineta pieņemto aktu izsludināšanas, publicēšanas, spēkā stāšanās kārtību un spēkā esamību".

Līdz ar to nevar secināt, ka likumdevējs apstrīdētajā normā noteicis tik skaidru pārejas perioda regulējumu, ka nodokļu maksātājs šajā periodā varēja izprast savas tiesības un tās realizēt.

Senāts un Saeima pārejas periodu vērtē ideāltipiskā situācijā, ņemot vērā tikai to, vai noteiktais laiks bija pietiekams attiecīgu dokumentu iesniegšanai VID. Tā Senāts norāda, ka atbilstoši likumam „Par grāmatvedību” un no tā izrietošajiem Ministru kabineta noteikumiem nodokļu maksātājam ir pienākums regulāri kārtot grāmatvedību, – tas nozīmē, ka nodokļu maksātājam jābūt zināmiem datiem par paša pārmaksātajiem nodokļiem. Pēc Senāta ieskata, apstrīdētās normas spēkā stāšanās periods bija pietiekams, lai nodokļu maksātājs varētu iesniegt pieprasījumu par līdz tam nepieprasīto nodokļu atmaksu. Saeima

uzskata, ka tad, ja nodokļu maksātājs būtu rīkojies kā krietns un rūpīgs saimnieks, nemaz nevajadzētu rasties tādai situācijai, ka pārmaksātās summas ilgstoši netiek pieprasītas.

Saeimai, pieņemot apstrīdēto normu, bija jārēķinās ar reālo situāciju. Laikam, kas tika noteikts kā pārejas periods, vajadzēja būt pietiekamam, lai persona varētu ne tikai tehniski sagatavot attiecīgu dokumentu, bet arī izstrādāt savu tiesību juridisko pamatojumu.

Tā kā pārejas periods attiecībā uz apstrīdēto normu netika nepārprotami noteikts likuma pārejas noteikumos, bet VID piekopa tādu praksi, ka samaksāto PVN priekšnodokli nevar atprasīt, kamēr nav veikts ar PVN apliekams darījums, prasība, ka ikvienam nodokļu maksātājam apstrīdētās normas spēkā stāšanās periodā ir jāparedz apstrīdētās normas sekas, kā arī jāpagatavo attiecīgi dokumenti, nav uzskatāma par saudzējošu pāreju no vecā regulējuma uz jauno.

Konkrētajā situācijā apstrīdētā norma varēja radīt negatīvas sekas tiem nodokļu maksātājiem, kuri savas saimnieciskās darbības specifikas dēļ tajā periodā, kurā tika maksāts priekšnodoklis, neveica ar PVN apliekamus darījumus un kuri, ņemot vērā VID praksi un paļaujoties uz to, ka šī prakse atbilst likumam, uzskatīja, ka tiesības atprasīt priekšnodokli rodas tikai pēc tam, kad veikts ar PVN apliekams darījums. Ja persona apstrīdēto normu saprata tā, ka šai normai nav atpakaļejoša spēka un tā neliedz atprasīt iepriekš samaksāto priekšnodokli, tiklīdz nodokļu maksātājs būs veicis ar PVN apliekamu darījumu, varēja rasties tāda situācija, ka uz apstrīdētās normas pamata godprātīgam nodokļu maksātājam tiek atteikta priekšnodokļa atmaksa. Šādā gadījumā nodokļu maksātājam varēja rasties nelabvēlīgas sekas, kas izpaudās ievērojamu priekšnodokļa summu neatmaksāšanā.

Labums, ko sabiedrība gūst no apstrīdētās normas mērķu sasniegšanas ilgtermiņā, nav lielāks par ierobežojumu, ko apstrīdētā norma nosaka atsevišķiem nodokļu maksātājiem, kuriem PVN pārmaksas bija radušās pirms apstrīdētās normas spēkā stāšanās, bet kuri saskaņā ar toreizējo VID praksi uzskatīja, ka reāli nevar tās atprasīt. Saeimai, nosakot jaunu regulējumu, bija vai nu pārejas noteikumos skaidri jāparedz, kā tas piemērojams jau pastāvošām tiesiskajām attiecībām, kas radušās sakarā ar iepriekš samaksāto priekšnodokli, vai arī jānosaka tik ilgs pārejas periods, lai nodokļu maksātāji savas tiesības varētu izsecināt no tiesību zinātnes atziņām un tiesu prakses. Pretrunā ar tiesiskās paļāvības principu būtu tāda situācija, ka sakarā ar nepareizu, bet VID praksē

nostiprinātu likuma normas, konkrētajā gadījumā – likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta vienpadsmitās daļas interpretāciju, negatīvas sekas rastos godprātīgam nodokļu maksātājam.

Līdz ar to **apstrīdētā norma, ciktāl tā attiecas uz nodokļu pārmaksām, kas veidojās pirms šīs normas stāšanās spēkā, proti, 2003. gada 1. jūlija, neatbilst tiesiskās paļāvības principam un samērīguma principam, un līdz ar to arī Satversmes 1. un 105. pantam.**

10. Saskaņā ar Satversmes tiesas likuma 32. panta trešo daļu tiesību norma, kuru Satversmes tiesa atzinusi par neatbilstošu augstāka juridiskā spēka tiesību normai, uzskatāma par spēkā neesošu no Satversmes tiesas sprieduma publicēšanas dienas, ja Satversmes tiesa nav lēmusi citādi.

Saskaņā ar Satversmes tiesas likuma 31. panta 11. punktu gadījumā, kad Satversmes tiesa kādu tiesību normu atzīst par neatbilstošu augstāka juridiskā spēka tiesību normai, tai jānosaka brīdis, ar kuru attiecīgā norma zaudē spēku. Šajā lietā Pieteikuma iesniedzēja lūgusi apstrīdēto normu atzīt par spēkā neesošu no tās pieņemšanas dienas.

Nosakot konkrētu brīdi, ar kuru apstrīdētā norma zaudē spēku, Satversmes tiesa, balstoties uz savu līdzšinējo praksi, izvērtēs, vai apstrīdētās normas atzīšana par spēku zaudējušu ar atpakaļejošu datumu ir nepieciešama Pieteikuma iesniedzējas pamattiesību aizsardzībai un vai pastāv kādi apsvērumi, atbilstoši kuriem apstrīdētā norma būtu jāatzīst par spēkā neesošu ar atpakaļejošu datumu tikai attiecībā uz Pieteikuma iesniedzēju (*sk. Satversmes tiesas 2009. gada 21. decembra sprieduma lietā Nr. 2009-43-01 34. punktu*).

Apstrīdētās normas atzīšana par spēku zaudējušu attiecībā uz Pieteikuma iesniedzēju ir vienīgā iespēja aizsargāt tās pamattiesības.

Tomēr jāņem vērā, ka kopš apstrīdētās normas spēkā stāšanās ir pagājis laiks, kas divreiz pārsniedz apstrīdētajā normā nodokļu pārmaksu atmaksāšanai noteikto periodu. Neaizskarot citu personu tiesības, vairs nav iespējams atjaunot iespēju iesniegt pieteikumu par nodokļu pārmaksu atmaksāšanu ikvienai personai, kurai bija izveidojusies nodokļu pārmaksa pirms apstrīdētās normas spēkā stāšanās, bet kura nav aizstāvējusi savas tiesības Administratīvā procesa likumā noteiktajā kārtībā.

Satversmes tiesas praksē jau iepriekš ir secināts, ka, atzīstot kādu normu kopumā par atbilstošu Satversmei, bet vienlaikus konstatējot, ka atsevišķi tās aspekti attiecībā uz konkrētām personām Satversmei neatbilst, Satversmes tiesa var atzīt šo normu par spēkā neesošu tikai attiecībā uz konstitucionālās sūdzības iesniedzēju (*sk. Satversmes tiesas 2006. gada 16. jūnija sprieduma lietā Nr. 2005-13-0106 nolēmumu daļu*).

Nolēmumu daļa

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

nosprieda:

1. Atzīt likuma “Par nodokļiem un nodevām” 16. panta 10. punktu, ciktāl tas attiecas uz nodokļu pārmaksām, kas veidojās pēc šīs normas spēkā stāšanās dienas – 2003. gada 1. jūlija, par atbilstošu Latvijas Republikas Satversmes 1. un 105. pantam.

2. Atzīt likuma “Par nodokļiem un nodevām” 16. panta 10. punktu, ciktāl tas attiecas uz konstitucionālās sūdzības iesniedzējas – sabiedrības ar ierobežotu atbildību “Industriālais termināls” – nodokļu pārmaksām, kas izveidojušās pirms šīs normas spēkā stāšanās, par neatbilstošu Satversmes 1. un 105. pantam un spēkā neesošu no pieņemšanas brīža.

Spriedums ir galīgs un nepārsūdzams.

Spriedums stājas spēkā tā publicēšanas dienā.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs

G. Kūtris