**Pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa pārcelšanas samērīguma pārbaude**

Tiesa var pārbaudīt pārmaksas pārcelšanas samērīgumu, ņemot vērā tos faktiskos apstākļus, kas ir konkrētā dienesta lēmuma pieņemšanas brīdī, tostarp noskaidrojot, vai ar lēmumu netiek pārcelta tāda pārmaksa, kas ir izveidojusies pirms pēdējā taksācijas perioda. Taču tiesa nevar atzīt lēmumu par prettiesisku tikai tāpēc, ka atbilstoši tiesību normām nākotnē ir iespējama situācija, ka pārmaksa tiek pārcelta vēl uz nākamajiem taksācijas periodiem.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2018.gada 14.maija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420272113, SKA-11/2018**

ECLI:LV:AT:2018:0514.A420272113.2.S

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Dzintra Amerika,

tiesnese Vēsma Kakste,

tiesnese Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „LatInterMeh” pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 20.novembra lēmuma Nr. 22.4.6/96518 atzīšanu par prettiesisku, sakarā ar SIA „LatInterMeh” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 27.maija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu pārvaldes Daugavpils klientu apkalpošanas centra vadītāja 2012.gada 13.septembra lēmumu apstiprināta pieteicējas SIA „LatInterMeh” pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa summa 1136,64 Ls par taksācijas periodu – 2012.gada 2.ceturksni. Daļa no šīs pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas (turpmāk – pārmaksa) 355,39 Ls saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta 12.4daļu novirzīta citu nodokļu parādu segšanai, savukārt pārējā pārmaksas daļa 781,25 Ls saskaņā ar minētā likuma 12.panta 12.5 un 12.3daļu pārcelta uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām. Pieteicēja šo lēmumu apstrīdēja daļā par pārmaksas daļas pārcelšanu uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2012.gada 20.novembra lēmumu, ar kuru sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Sakarā ar dienesta 2012.gada 20.novembra lēmumu pieteicēja vērsās ar pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā. Ar Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 30.septembra spriedumu pieteikums noraidīts.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2015.gada 27.maija spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] Pieteicēja pēc būtības neapstrīd to, ka dienests ir rīkojies atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normām un ka šīs normas neparedz pārmaksas atmaksāšanu tādā situācijā, kādā atrodas pieteicēja. Taču, pieteicējas ieskatā, likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” ietvertais regulējums par pārmaksas atmaksu neatbilst Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – direktīva 2006/112/EK) 183.pantam. Pieteicēja norādījusi, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” regulējums paredzēja pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa pārcelšanu uz vairākiem taksācijas periodiem uz priekšu, kā rezultātā pieteicēja pārmaksas daļu varēja saņemt vēlāk nekā pēc 10 mēnešiem no tā taksācijas perioda sākuma, kurā šī pārmaksa radusies. Šāds termiņš, pieteicējas ieskatā, nav samērīgs un neatbilst direktīvas 2006/112/EK 183.pantam. Līdz ar to pieteicēja ir lūgusi uzdot prejudiciālu jautājumu Eiropas Savienības Tiesai par direktīvas 2006/112/EK 183.panta interpretāciju. Tomēr apgabaltiesai nav jāsniedz abstrakts vērtējums par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta atbilstību direktīvas  2006/112/EK 183.pantam. Tiesai ir pamats vērtēt tikai to, vai ar pārsūdzēto lēmumu ir pārkāpts direktīvas 2006/112/EK 183.pants.

[3.2] Pieteicēja ir pārsūdzējusi lēmumu, ar kuru nolemts pārmaksu 781,25 Ls pārcelt uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām, proti, uz 2012.gada 3.ceturksni. Lēmumā nav izlemts jautājums par šīs summas vai tās daļas pārcelšanu uz 2012.gada 4.ceturksni.

No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta 12.3–12.7daļas izriet, ka pēc pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas par 2012.gada 3.ceturksni saņemšanas dienestam atkal 30 dienu laikā ir jāpārbauda, vai pieteicējai ir konstatējama pārmaksa. Ja pārmaksa ir konstatēta, tad dienestam šī pārmaksa ir jānovirza kārtējo nodokļu maksājumu un nokavēto nodokļu maksājumu veikšanai. Tikai tad, ja arī pēc tam vēl ir palikusi kāda neizmantota pārmaksas summa, dienestam ir jāpieņem lēmums par tās pārcelšanu uz 2012.gada 4.ceturksni, ja vien nav konstatējams kāds no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta 12.7daļā paredzētajiem gadījumiem, kad pārmaksas summa ir atmaksājama.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta 12.3daļā noteiktais, ka apstiprināto pārmaksāto nodokļa summu pārceļ „uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām”, nenozīmē, ka ar vienu lēmumu dienests pārmaksu ir jau automātiski pārcēlis uz visiem sekojošiem taksācijas periodiem konkrētā taksācijas gada ietvaros. Tas, ka šajā normā ir paredzēts, ka pārmaksu pārceļ uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām, nozīmē, ka pārmaksu nevar pārcelt uz nākamo taksācijas periodu, ja šis periods ir jau citā taksācijas gadā. Taču taksācijas gada ietvaros pēc katra taksācijas perioda beigām ir jāpieņem jauns lēmums par rīcību ar pārmaksu.

Tā kā ar lēmumu pieteicējai 2012.gada 2.ceturksnī izveidojusies pārmaksas daļa 781,25 Ls ir pārcelta tikai uz 2012.gada 3.ceturksni, tad apgabaltiesai ir pamats vērtēt tikai to, vai pārmaksas pārcelšana uz vienu nākamo taksācijas periodu atbilst direktīvas 2006/112/EK 183.pantam.

[3.3] Direktīvas 2006/112/EK 183.pants noteic: „Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo pievienotās vērtības nodokli, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu”. Tātad no šīs normas teksta izriet, ka pārmaksas pārcelšana uz nākamo taksācijas periodu ir pieļaujama. Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka direktīvas 2006/112/EK 183.pants piešķir valstīm zināmu brīvību pieņemt savu regulējumu par pārmaksas pārcelšanu un atmaksāšanu. Taču šādi noteikumi nedrīkst pārkāpt nodokļu neitralitātes principu, liekot apliekamajai personai pilnībā vai daļēji uzņemties pievienotās vērtības nodokļa nastu. It īpaši šādiem noteikumiem ir jāļauj apliekamajai personai ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šī pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa. Tas nozīmē, ka atmaksa ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un ka katrā ziņā pieņemtais atmaksas veids nedrīkst apliekamajai personai radīt nekādu finanšu risku. Taču Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi arī to, ka pārmaksas pārcelšana pat uz vairākiem taksācijas periodiem, kuri seko periodam, kurā šī pārmaksa radusies, uzreiz nav nesaderīga ar direktīvas 2006/112/EK 183.pantu. Nesaderību var radīt tas, ja pārcelšanas rezultātā nodokļu maksātājam pārmaksa netiek atmaksāta nesamērīgi ilgu periodu.

Pieteicējas gadījumā taksācijas periods bija trīs mēneši (kalendārais ceturksnis). Pārmaksas pārcelšana uz šādu periodu nav uzskatāma par nesamērīgi ilgu. Arī no pieteicējas minētajiem Eiropas Savienības Tiesas spriedumiem neizriet, ka šāds periods būtu nesamērīgi ilgs. Tieši otrādi, Eiropas Savienības Tiesa atzina, ka nacionālais tiesiskais regulējums, kas ļāva pārmaksu pārnest uz trim nākamajiem taksācijas periodiem gadījumā, kad taksācijas periods ir viens mēnesis, ietilpst dalībvalstīm piešķirtajā brīvībā noteikt pārmaksas atmaksas noteikumus.

Ņemot vērā minēto, nav nepieciešams uzdot Eiropas Savienības Tiesai prejudiciālu jautājumu par direktīvas 2006/112/EK 183.panta interpretāciju, jo pārsūdzētais lēmums atbilst direktīvas 2006/112/EK 183.pantam.

[3.5] Pieteicējas iebildums, ka dienestam ir jāatmaksā pārmaksas daļa 781,25 Ls, nav pamatots, jo lietā nav konstatēts kāds no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta 12.7daļā noteiktajiem gadījumiem, kad pārmaksa būtu atmaksājama pirms taksācijas gada beigām. Pieteicējas iebildums, ka pārmaksa ir izveidojusies tostarp arī no pamatlīdzekļiem un ka tā pārsniedz 100 Ls, bet dienests nav precīzi norādījis, kura pārmaksas daļa tika novirzīta nodokļu parāda dzēšanai, nav pamatots. Pirmkārt, tā kā pieteicēja neiesniedza dienestam pieprasījumu atmaksāt pārmaksu, dienestam nemaz nebija jālemj par šo jautājumu. Otrkārt, tiesību normas neparedz dienesta pienākumu precīzi identificēt pārmaksas izcelsmi.

[4] Par apgabaltiesas spriedumu pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību, kas pamatota ar šādiem argumentiem.

[4.1] No spriedumā minētā izriet, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta 12.3daļa ļauj dienestam pārcelt pārmaksu tikai uz nākamo taksācijas periodu, turklāt tikai ar nosacījumu, ka taksācijas periods, kurā ir izveidojusies pārmaksa, nav pēdējais taksācijas periods attiecīgajā taksācijas gadā. Savukārt no pārsūdzētā lēmuma izriet, ka pretēji spriedumā sniegtajai normas interpretācijai dienests ar pārsūdzēto lēmumu pārmaksu pārcēlis uz visiem sekojošiem taksācijas periodiem konkrētā taksācijas gada ietvaros. Līdz ar to tiesa nav pārbaudījusi, vai pārsūdzētais lēmums atbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta 12.3daļai un direktīvas 2006/112/EK 183.pantam, pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmās daļas 2.punktu, kas novedis pie nepareizas lietas izspriešanas.

[4.2] Tiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta 12.3daļu. Tiesa nav ņēmusi vērā, ka uz lēmuma par pārmaksas pārcelšanu pieņemšanas brīdi nav iespējams prognozēt, uz kādu laika periodu līdz taksācijas gada beigām nodokļu maksātājam būs liegta pārmaksas atmaksa. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta 12.3daļa tādējādi piešķir dienestam tiesības ar vienu lēmumu pārmaksu pārcelt uz visiem sekojošajiem taksācijas periodiem konkrētā taksācijas gada ietvaros ar atceļošu nosacījumu, proti, ja līdz taksācijas gada beigām nemainīsies faktiskie vai juridiskie apstākļi. Direktīvas 2006/112/EK 183.pants pieļauj pārmaksas pārcelšanu uz nākamo taksācijas periodu, taču nedod tiesības pārcelt pārmaksu uz nenoteiktu laika periodu, kas savukārt ir aprobežots ar brīdi, kad dienests ir apstiprinājis pārmaksu par attiecīgo taksācijas gadu. Līdz ar to ir nepieciešams vērsties Eiropas Savienības Tiesā ar prejudiciālu jautājumu.

[5] Dienests par pieteicējas kasācijas sūdzību iesniedzis paskaidrojumus, norādot, ka tā nav pamatota.

[6] 2017.gada 28.martā Augstākā tiesa pieņēma lēmumu iesniegt pieteikumu Latvijas Republikas Satversmes tiesai par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (*redakcijā, kas bija spēkā no 2012.gada 1.janvāra*) 12.panta 12.3 un 12.5daļas, ciktāl tās ierobežo tiesības uz pārmaksas atmaksu saprātīgā termiņā, atbilstību Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 105.panta pirmajiem trim teikumiem.

Izskatot lietu pēc Augstākās tiesas pieteikuma, 2018.gada 11.aprīlī Satversmes tiesa pieņēma spriedumu lietā Nr. 2017-12-01. Satversmes tiesa atzina likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (*redakcijā, kas bija spēkā no 2010.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.decembrim*) 12.panta 12.3 un 12.5daļu tiktāl, ciktāl tās nenodrošina pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atgriešanu nodokļu maksātājam saprātīgā termiņā, par neatbilstošām Satversmes 105.pantam. 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, Satversmes tiesa spriedumā atzina likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (*redakcijā, kas bija spēkā no 2010.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.decembrim*) 12.panta 12.3 un 12.5daļu tiktāl, ciktāl tās nenodrošina pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atgriešanu nodokļu maksātājam saprātīgā termiņā, par neatbilstošām Satversmes 105.pantam un spēkā neesošām no to spēkā stāšanās brīža.

**Motīvu daļa**

[7]  Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (*redakcijā, kas bija spēkā no 2012.gada 1.janvāra*) 12.panta 12.3daļa noteic, ka 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.

Atbilstoši panta 12.4daļai, ja apliekamajai personai ir pievienotās vērtības nodokļa parāds vai citu nodokļu, nodevu vai citu valsts noteikto maksājumu parāds, dienests pārmaksāto nodokļa summu pirms tās pārcelšanas uz nākamo taksācijas periodu novirza kārtējo nodokļu maksājumu un nokavēto nodokļu maksājumu veikšanai.

Panta 12.5daļa paredz, ja apliekamajai personai pēc šā panta 12.4daļā minētās pārmaksātās nodokļa summas novirzīšanas joprojām ir pārmaksātā nodokļa summa, to pārceļ uz nākamajiem taksācijas periodiem atbilstoši šā panta 12.3daļā noteiktajam.

Saskaņā ar panta 12.6daļu, beidzoties taksācijas gadam, dienests šā panta 12.5daļā minēto pārmaksu atmaksā apliekamās personas norādītajā bankas kontā 10 dienu laikā pēc tam, kad dienests apstiprinājis pārmaksāto nodokļa summu par taksācijas gadu.

Savukārt panta 12.7daļa noteic, ka pārmaksāto nodokļa summu, kas izveidojusies taksācijas periodā, dienests atmaksā šīs personas norādītajā bankas kontā, ievērojot šā panta 12.3daļā 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 13.2, 13.5 vai [13.6pantā](http://likumi.lv/ta/id/34443-par-pievienotas-vertibas-nodokli#p13.6) minēto darījumu nodrošināšanai; 5) pārmaksātā nodokļa summa pārsniedz 8000 latu.

 No minētajām tiesību normām izriet, ka vispirms dienests lemj par pārmaksas apstiprināšanu. Ja pārmaksa tiek apstiprināta, tad to atbilstoši 12.panta 12.3daļai pārceļ uz nākamo taksācijas periodu, vai arī, ja pastāv 12.panta 12.7daļā noteiktie nosacījumi, – atmaksā nodokļu maksātājam. Pirms pārmaksas pārcelšanas uz nākamo taksācijas periodu saskaņā ar panta 12.4daļu tiek segti esošie nodokļu parādi vai kārtējie konkrētajā taksācijas periodā aprēķinātie nodokļi. Pārpalikums, ja tāds veidojas, atbilstoši panta 12.5daļai tiek pārcelts uz nākamajiem taksācijas periodiem.

[8] Apgabaltiesas spriedumā secināts, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12.panta 12.3daļā noteiktais, ka apstiprināto pārmaksāto nodokļa summu pārceļ „uz nākamo taksācijas periodu līdz taksācijas gada beigām”, nenozīmē, ka ar vienu lēmumu dienests pārmaksu ir jau automātiski pārcēlis uz visiem sekojošiem taksācijas periodiem konkrētā taksācijas gada ietvaros. Taksācijas gada ietvaros pēc katra taksācijas perioda beigām ir jāpieņem jauns lēmums par rīcību ar pārmaksu.

Šāds apgabaltiesas secinājums formāli ir pareizs, tomēr, aplūkojot piemērotās normas kopsakarā kā vienotu regulējumu, ir secināms turpmāk minētais.

No panta 12.3daļā lietotā jēdziena „sedzot nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo nodokļa summu”, panta 12.5daļā lietotā jēdziena „pārceļ uz nākamajiem taksācijas periodiem”, kur jēdziens „nākamais taksācijas periods” tiek lietots daudzskaitlī, kā arī no panta 12.6daļā tieši noteiktā izriet, pirmkārt, ka ar pārcelto pārmaksu tiek segti visos nākamajos taksācijas periodos līdz taksācijas gada beigām izveidojušies nodokļu maksājumi, otrkārt, ka reālu pārmaksas atmaksu nodokļu maksātājs var saņemt tikai pēc taksācijas gada beigām vai arī tad, ja ir iestājušies panta 12.7daļā minētie izņēmuma apstākļi.

Tādējādi, lai arī dienests formāli lemj par pārmaksas pārcelšanu uz nākamo taksācijas periodu un šādu lēmumu pieņem par katru no taksācijas periodiem, tas tomēr nenozīmē, ka nodokļu maksātājam rastos tiesības uz pārmaksas atmaksu pēc šī nākamā taksācijas perioda beigām, ja vien šis nākamais taksācijas periods neiekrīt gada beigās.

Tas savukārt nozīmē, ka gadījumā, ja nākamajā taksācijas periodā nodokļu maksātājam neveidojas budžetā maksājamo nodokļu summas, kuras varētu tikt segtas no iepriekšējā taksācijas periodā pārceltās pārmaksas, vai arī pārmaksa ir daudz lielāka, nekā aprēķinātās nodokļu summas, tad veidojas situācija, ka valsts savā rīcībā var paturēt brīvos nodokļu maksātāja naudas līdzekļus, kuri netiek izmantoti nodokļu nomaksai un kurus tas varētu izmantot saimnieciskajā darbībā. Šāda situācija var ilgt vairāk nekā vienu taksācijas periodu, uz kuru formāli tiek pārcelta pārmaksa, proti, tā var ieilgt līdz pat vairākiem mēnešiem, ņemot vērā, ka pēc taksācijas periodu noslēgšanās dienestam vēl ir nepieciešams laiks, lai pārbaudītu un apstiprinātu pārmaksu par taksācijas gadu.

Šādi uz minēto tiesību normu interpretāciju ir raudzījusies arī Satversmes tiesa, atzīstot, ka apstrīdētās normas paredz, ka tāda pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa, kura nav izmantota attiecīgā nodokļu maksātāja kārtējo pievienotās vērtības nodokļa 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 (*Satversmes tiesas 2018.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr. 2017-12-01 16.punkts*).

Tādējādi, lai arī formāli dienests lemj par pārmaksas pārcelšanu uz nākamo taksācijas periodu, tomēr pārmaksas neatmaksāšanas termiņš var sniegties pāri konkrētā lēmuma robežām. Šādā ziņā pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti par tiesību normu interpretāciju ir pamatoti.

Satversmes tiesa šādu regulējumu, ciktāl tas nenodrošina pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atgriešanu pieteicējam saprātīgā termiņā, atzina par spēkā neesošu. Tas nozīmē, ka gadījumā, ja šis pārmaksas neatmaksāšanas termiņš atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas praksei ir nesamērīgs, tiesai vairs nav šķēršļu šādu dienesta lēmumu daļā, kurā tas pārsniedz samērīguma prasības, atzīt par prettiesisku.

[9] Ievērojot minēto tiesību normu interpretāciju, tiesai bija jāvērtē, vai ar pārsūdzēto dienesta lēmumu netika radīta situācija, ka nodokļa pārmaksa pieteicējai netika atmaksāta nesamērīgi ilgu laika periodu. Proti, ņemot vērā iepriekš konstatēto attiecībā uz regulējuma īpatnību, kas ļauj dienestam pārcelt nodokļa pārmaksu uz vairākiem taksācijas periodiem, pieņemot vien formālus lēmumus, šajā lietā tiesai bija jāpārbauda ne tikai tas, vai pārcelšana uz nākamajiem 3 mēnešiem (uz nākamo taksācijas periodu) ir samērīga, bet bija arī jānoskaidro, vai, pieņemot šādu lēmumu, dienests nepārceļ uz priekšu jau iepriekš izveidojušos pārmaksu, kas jau vienreiz ir pārcelta, un vai šādos apstākļos tas ir samērīgi.

Konkrētajā gadījumā apgabaltiesa vērtējusi pārmaksas pārcelšanu uz vienu nākamo taksācijas periodu, kas pieteicējas gadījumā ir 3 mēneši. Ņemot vērā Eiropas Savienības Tiesas praksi, apgabaltiesa ir pareizi secinājusi, ka trīs mēneši ir atzīstami par saprātīgu nodokļa pārmaksas pārcelšanas termiņu.

Taču, kā jau minēts, tiesai bija arī jāpārbauda, vai ar konkrēto lēmumu netiek pārcelta pārmaksa, kas ir izveidojusies 1.ceturksnī, un šādu apstākļu esības gadījumā jānovērtē pārmaksas neatmaksāšanas samērīgums. Lai arī apgabaltiesa šādai pārbaudei nav pievērsusies, no lietas materiāliem (piemēram, no pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas) ir acīmredzams, ka ar pārsūdzēto lēmumu uz 3.taksācijas periodu ir pārcelta tikai tāda pārmaksa, kas ir izveidojusies 2.taksācijas periodā. Uz citiem apstākļiem nenorāda arī pieteicēja. Tādējādi apgabaltiesa konkrētās lietas apstākļos pamatoti vērtēja pārmaksas pārcelšanas samērīgumu tikai par 3 mēnešiem.

[10] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka dienests ar pārsūdzēto lēmumu pārmaksu faktiski ir pārcēlis uz visiem sekojošiem taksācijas periodiem konkrētā taksācijas gada ietvaros. Tādējādi pieteicēja pārsūdzētā lēmuma tiesiskumu apšauba uz tā pamata, ka saskaņā ar pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī spēkā esošajām tiesību normām bija iespējams secināt, ka ar konkrēto lēmumu pārmaksa tiek pārcelta ne tikai uz nākamo taksācijas periodu, bet arī uz visiem turpmākajiem taksācijas periodiem līdz taksācijas gada beigām.

Taču Augstākā tiesa norāda, ka šādas situācijas iestāšanās ir tikai pieņēmums.

Augstākā tiesa vērš uzmanību, ka, lai arī formāli, tomēr pārmaksas pārcelšana notiek pakāpeniski, pēc katra taksācijas perioda dienestam pieņemot attiecīgu lēmumu. Situācija, ka izveidojusies pārmaksa tiek pārcelta uz vairākiem turpmākajiem taksācijas periodiem, ir tikai hipotētiska, proti, tikai sakrītot noteiktiem faktiskajiem apstākļiem, šāda situācija var izveidoties. Taču ir iespējami gadījumi, ka nākamajā taksācijas periodā pārceltā pārmaksa tiek pilnībā novirzīta nodokļu maksājumiem un netiek pārcelta uz nākamajiem taksācijas periodiem.

Tādēļ ir būtiski ņemt vērā, ka dienests lēmumus pieņem, pamatojoties uz konkrētā brīža faktiskajiem apstākļiem, nevis, ņemot vērā hipotētisko nākotnes situāciju. Tādējādi arī tiesas pārbaudes apjoms aprobežojas ar tiem faktiskajiem apstākļiem, kas pastāvēja pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī. Tiesa iespējamo samērīguma principa pārkāpumu nevar konstatēt, pamatojoties vienīgi uz pieņēmumu.

Apkopojot minēto, tiesa var pārbaudīt pārmaksas pārcelšanas samērīgumu, ņemot vērā tos faktiskos apstākļus, kas ir konkrētā dienesta lēmuma pieņemšanas brīdī, tostarp noskaidrojot, vai ar lēmumu netiek pārcelta tāda pārmaksa, kas ir izveidojusies pirms pēdējā taksācijas perioda. Taču tiesa nevar atzīt lēmumu par prettiesisku tikai tāpēc, ka atbilstoši tiesību normām nākotnē ir iespējama situācija, ka pārmaksa tiek pārcelta vēl uz nākamajiem taksācijas periodiem.

[11] No minētā izriet, ka šajā gadījumā nav pamata secināt, ka ar pārsūdzēto lēmumu pieteicējas nodokļa pārmaksa ir pārcelta uz tādu periodu, kas ir atzīstams par nesamērīgu. Tādējādi apgabaltiesa pamatoti atzina dienesta lēmumu par tiesisku.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Augstākā tiesa

**nosprieda:**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 27.maija spriedumu, bet SIA „LatInterMeh” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.