NORAKSTS
Lieta Nr.A42400105
SKA-108/2009

S P R I E D U M S

Rīgā 2009.gada 28.maijā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore J.Briede
senatore V.Krūmiņa
senatore I.Skultāne

piedaloties pieteicējas SIA „Industriālais terminmāls" pārstāvjiem *E.K.* un *J.T.*,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Raimondam Koņuševskim,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Industriālais terminmāls" pieteikumu par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksu, sakarā ar SIA „Industriālais terminmāls" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 4.septembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] 2005.gada 18.martā pieteicēja lūdza Valsts ieņēmumu dienestu atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu 134 036,07 latus, kas izveidojusies no 2002.gada 1.janvāra līdz 2005.gada 1.martam.

Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālā iestāde 2005.gada 1.aprīlī nolēma atmaksāt pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu 63 770,24 latus, bet atteica atmaksāt pārmaksu, kas veidojusies pirms 2002.gada 1.marta.

Pieteicēja apstrīdēja lēmumu, bet Valsts ieņēmumu dienests to negrozīja.

[2] Pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksu pilnā apmērā.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2007.gada 2.jūlija spriedumu apmierināja pieteikumu, bet Valsts ieņēmumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību.

[4] Administratīvā apgabaltiesa ar 2008.gada 4.septembra spriedumu noraidīja pieteikumu, spriedumu pamatojot ar tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkts paredz nodokļu maksātāja tiesības pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa.

[4.2] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkts stājās spēkā 2003.gada 1.jūlijā. Līdz minētajam datumam nodokļu maksātājam bija iespēja pieprasīt atmaksāt pārmaksātās nodokļu summas par neierobežotu laika posmu.

[4.3] Pieteicēja uzskata, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkts neattiecas uz pieteicēju, jo pieteicēja prasījusi atmaksāt pārmaksu, kas izveidojusies pirms minētās normas stāšanās spēkā. Šis pieteicējas arguments nav pamatots.

Minētā 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 stāšanas spēkā.

Līdz ar to atzīstams, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkts attiecināms uz pieteicēju. Ņemot vērā minētajā normā noteikto triju gadu termiņa ierobežojumu, noraidāms pieteicējas lūgums atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu, kas veidojusies pirms triju gadu (no 2002.gada 1.marta līdz 2005.gada 1.martam) perioda, tas ir, pirms 2002.gada 1.marta.

[5] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Apgabaltiesa nepamatoti uzskatījusi, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā paredzētais trīs gadu ierobežojums attiecināms uz tiem nodokļu maksātājiem, kuriem maksāšanas termiņš iestājies pirms 2003.gada 1.jūlija.

[5.2] Apgabaltiesa, interpretējot minēto normu, nav ņēmusi vērā likuma „Par likumu un citu Saeimas, Valsts prezidenta un Ministru kabineta pieņemto aktu izsludināšanas, publicēšanas, spēkā stāšanās kārtību un spēkā esamību" 9.pantā noteikto, ka normatīvajiem aktiem nav atpakaļvērsta spēka, izņemot likumā īpaši paredzētus gadījumus. Šajā sakarā apgabaltiesai bija jāņem vērā, ka likums „Par

nodokļiem un nodevām" neparedz tā 16.panta 10.punkta atpakaļvērstu spēku. Turklāt apgabaltiesas interpretācija neatbilst Latvijas Republikas Satversmes 105.pantam, kas aizsargā tiesības uz īpašumu.

[5.3] Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka Latvijas pievienotās vērtības nodokļa atmaksas sistēma ir veidota saskaņā ar Padomes 1977.gada 17.maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk – Sestā direktīva).

Eiropas kopienu tiesa spriedumā lietā C-62/00 ir vērtējusi gadījumu, kura faktiskie apstākļi ir līdzīgi izskatāmās lietas apstākļiem. Sprieduma 38. un 40.rindkopā Eiropas kopienu tiesa norādījusi, ka pievienotās vērtības nodokļa atmaksas noilguma samazināšanai no sešiem uz trim gadiem nepieciešams paredzēt pārejas periodu, kas vienāds ar iepriekš pastāvējušo noilguma termiņu.

Ņemot vērā, ka Latvijā atmaksas pieprasīšanas noilgums pirms 2003.gada 1.jūlija vispār nepastāvēja, būtu pamatoti un atbilstoši Eiropas kopienu tiesas judikatūrai šo noilgumu nepiemērot pārmaksai, kas radusies pirms 2003.gada 1.jūlija.

[6] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumos atbalstījis apgabaltiesas viedokli, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkts attiecināms uz pieteicējas lūgumu par pārmaksas atmaksu.

[7] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji uzturēja kasācijas sūdzību, Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvis to neatzina.

Motīvu daļa

[8] Lietā ir strīds par to, vai pēc 2003.gada 1.jūlija, kad stājās spēkā 2003.gada 28.februārī pieņemtie grozījumi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā, atbilstoši kuriem pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu var prasīt *triju gadu laikā* (pirms tam termiņš nebija noteikts), nodokļa summas atmaksu var prasīt tikai par pēdējiem trim gadiem vai par nenoteiktu laiku.

[9] Kā izriet no Eiropas Kopienu tiesas 2002.gada 11.jūlija sprieduma lietā C-62/00, uz kuru atsaucas arī kasācijas sūdzības iesniedzēja, tiesiskajam regulējamam, ar kuru tiek samazināts nodokļu atmaksas periods, jābūt ne tikai attaisnotam ar leģitīmu

mērķi, bet tam jāietver arī atbilstošu pārejas posmu, lai personas varētu iesniegt pieprasījumus nodokļu pārmaksas atmaksāšanai, kurus tās būtu varējušas iesniegt atbilstoši iepriekš spēkā esošajam normatīvajam regulējumam. Šis laika posms nedrīkst būt pārāk īss, pretējā gadījumā tas ar atpakaļvērstu spēku ietekmētu personas tiesības saņemt nodokļu pārmaksas atmaksu.

Senāta ieskatā iepriekš minētās Eiropas Kopienu tiesas atziņas ir izmantojamas arī konkrētajā lietā. Tādējādi lietā pārbaudāms, vai tika noteikts pārejas periods attiecīgā regulējuma maiņai un vai tas bija pietiekami ilgs, lai nodokļu maksātājs varētu pieprasīt līdz tam nepieprasīto nodokļu atmaksu.

[10] Attiecīgie likuma "Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 2003.gada 28.februārī pieņemtie grozījumi „Latvijas Vēstnesī" tika publicēti 2003.gada 12.martā, taču tā spēkā stāšanās tika noteikta 2003.gada 1.jūlijā. Tādējādi no brīža, kad ikvienam bija iespēja uzzināt par pārmaksāto nodokļu atprasīšanas ierobežojumu, līdz brīdim, kad šis ierobežojums stājās spēkā, pagāja 3 mēneši un 19 dienas. Kaut arī likumdevējs grozījumos likumā "Par nodokļiem un nodevām" pārejas noteikumus 16.pantam nav noteicis, tomēr grozījumi nestājās spēkā četrpadsmitajā dienā pēc likuma izsludināšanas, kā tas ir parasti, bet gan vairāk kā trīs mēnešus vēlāk. Tādējādi iepriekš minēto laiku Senāta ieskatā var uzskatīt par pārejas periodu no vecā regulējuma uz regulējumu, kas vairāk ierobežoja nodokļu maksātāja tiesības.

Ņemot vērā, ka atbilstoši likumam „Par grāmatvedību" un no tā izrietošajiem Ministru kabineta noteikumiem nodokļu maksātājam ir pienākums regulāri kārtot grāmatvedību, kas nozīmē, ka nodokļu maksātājam jābūt zināmiem datiem par pārmaksātajiem nodokļiem, Senāta ieskatā 3 mēneši un 19 dienas ir pietiekams laiks, lai nodokļu maksātājs varētu iesniegt pieprasījumu par līdz tam nepieprasīto nodokļu atmaksu.

[11] Ņemot vērā iepriekš minēto, nepamatots ir kasācijas sūdzībā minētais arguments, ka apgabaltiesa nav ņēmusi vērā likuma „Par likumu un citu Saeimas, Valsts prezidenta un Ministru kabineta pieņemto aktu izsludināšanas, publicēšanas, spēkā stāšanās kārtību un spēkā esamību" 9.pantā noteikto, ka normatīvajiem aktiem nav atpakaļvērsta spēka, izņemot likumā īpaši paredzētus gadījumus. Arī no iepriekš minētā Kopienu tiesas sprieduma izriet, ka jaunais regulējums ar atpakaļvērstu spēku ietekmētu personas tiesības saņemt nodokļu pārmaksas atmaksu tad, ja pārejas posms no vecā regulējuma uz jauno būtu pārāk īss.

[12] Pieteicēja kasācijas sūdzībā ir atsaukusies arī uz Latvijas Republikas Satversmes 105.pantu, kas noteic tiesības uz īpašumu un to, ka īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu.

Senāts piekrīt kasatores viedoklim, ka konkrētajā gadījumā var runāt par īpašuma tiesību ierobežojumu. Taču Senāta ieskatā likumdevējs īpašuma tiesības konkrētajā gadījumā ir ierobežojis ar likumu, attiecīgajai likuma normai ir leģitīms mērķis (nodrošināt nodokļu aprites efektīvāku kontroli), kā arī privātpersonas tiesības netiek nesamērīgi ierobežotas.

[13] No kasācijas sūdzības izriet, ka kasatores ieskatā Eiropas kopienu tiesa spriedumā lietā C-62/00 38.-40.punktā ir norādījusi, ka pievienotās vērtības nodokļa atmaksas noilguma samazināšanai no sešiem uz trim gadiem nepieciešams paredzēt pārejas periodu, kas vienāds ar iepriekš pastāvējušo noilguma termiņu.

Senāts minētajā spriedumā, tostarp 38.-40.punktā nesaskata frāzi, kas atbilstu kasatores apgalvotajam. Spriedums nav tulkots latviešu valodā. Angļu, vācu un franču valodā attiecībā uz pārejas periodu attiecīgi tiek lietots vārds *adequate, angemessen* un *suffisant,* kas latviešu valodā nozīmē *atbilstošs, pietiekams, piemērots.* Tādējādi Senāta ieskatā Eiropas Kopienu tiesa minētajā spriedumā ir norādījusi, ka pārejas periodam jābūt pietiekamam, lai nodokļu maksātāji varētu iesniegt savus pieprasījumus, taču šim periodam nav jābūt vienādam ar iepriekš pastāvējušo noilguma termiņu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 4.septembra spriedumu, bet SIA „Industriālais terminmāls" kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore *(paraksts)* J.Briede

Senatore *(paraksts)* V.Krūmiņa

Senatore *(paraksts)* I.Skultāne

NORAKSTS PAREIZS

Senatore J.Briede

Rīgā 2009.gada 28.maijā