NORAKSTS
Lieta Nr.A420401611
A03151-12/41

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rēzeknē 2012.gada 15.maijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnesis P.Novičenoks,

atklātā tiesas sēdē, piedaloties sabiedrības ar ierobežotu atbildību *„/Nosaukums/"* pārstāvei zvērinātai advokātei I.Apšeniecei un Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *R.D.*, izskatīja sabiedrības ar ierobežotu atbildību *„/Nosaukums/"* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 24.novembra lēmuma Nr.22.4.7/61781 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Rīgas nodokļu administrācijas direktora pienākumu izpildītāja 2010.gada 6.septembra lēmumu Nr.13.15/21302 (*lietas lapa 21)* sabiedrības ar ierobežotu atbildību *„/Nosaukums/"* (turpmāk – Pieteicēja) 2010.gada 14.jūlija iesniegums (*lietas lapa 22*) par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas Ls 225 905,29 pārcelšanu uz nākamo taksācijas periodu noraidīts un, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktu, atteikts pārcelt nodokļa pārmaksu uz nākamo taksācijas periodu.

[2] VID ģenerāldirektore (turpmāk – Atbildētājs), izskatot Pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, 2010.gada 24.novembrī pieņēma lēmumu Nr.22.4.7/61781 (turpmāk – Lēmums), ar kuru sākotnējais lēmums atstāts negrozīts un nolemts atteikt novirzīt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu Ls 225 905,29 apmērā uz nākamajiem taksācijas periodiem.

Lēmums pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta otrā daļa noteic, ka pārmaksātās nodokļu summas pēc nodokļu maksātajā pamatota iesnieguma iesniegšanas nodokļu administrācijai un pēc nodokļu administrācijas pārbaudes novirzāms nokavēto vai kārtējo nodokļu maksājumu segšanai vai atmaksājamas 15 dienu laikā, ja konkrēto nodokļu likumi neparedz citu atmaksāšanas laiku un kārtību.

[2.2] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta vienpadsmito daļu (redakcijā līdz 2009.gada 31.decembrim) Valsts ieņēmumu dienesta pārmaksāto nodokļa summu apliekamai personai atmaksā 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma un darījumus apliecinošu dokumentu saņemšanas.

Atbilstoši šā likuma 12.panta desmitajai daļai (redakcijā līdz 2009.gada 31.decembrim) no budžeta atmaksājamā nodokļa summa ir tā pārmaksātā nodokļa summa, ko veido starpība starp deklarācijā pareizi aprēķināto nodokļa summa un pamatoti atskaitāmo priekšnodokļa summu.

[2.3] Uz pārmaksāto PVN summu, kas izveidojusies par taksācijas periodiem līdz 2010.gada 30.jūnijam, ir attiecināmi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.punkta nosacījumi, kur noteikts, ka pārmaksāto nodokļa summu, kas izveidojusies par taksācijas periodiem līdz 2010.gada 30.jūnijam, atmaksā apliekamās personas norādītajā bakas kontā 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma saņemšanas nodokļu administrēšanas pasākumu veikšanas.

[2.4] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā noteikts, ka 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.

[2.5] Pieteicēja pieprasījumu par PVN pārmaksas atmaksu ir iesniegusi 2010.gada 16.jūlijā, tāpēc Atbildētāja ir izvērtējusi deklarētās pārmaksas pārcelšanas pamatotību par laika periodu no 2007.gada jūlija līdz 2010.gada jūnijam. No Pieteicējas iesniegtajām deklarācijām Atbildētāja secināja, ka Pieteicējai minētajā periodā ir izveidojies valsts budžetā maksājamais PVN Ls 9115 apmērā. PVN pārmaksa Ls 225 905,29 apmērā ir izveidojusies līdz 2007.gada 1.jūlijam, tāpēc daļā par šo nodokļa pārmaksu ir iestājies triju gadu termiņš.

[2.6] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkts neparedz nodokļu administrācijai tiesības izvēlēties, vai pārmaksātās nodokļu summas pārcelt uz nākamo periodu nodokļu maksājumu segšanai, ja ir konstatēts, ka no likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" noteiktā maksāšanas termiņa ir pagājuši vairāk kā trīs gadi. Lēmumā norādīts, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkts imperatīvi nosaka, ka nodokļu administrācija nav tiesīga pārcelt nodokļu pārmaksu uz nākamo periodu, ja ir pagājuši vairāk kā trīs gadi no maksāšanas termiņa, tāpēc saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 65.panta pirmās daļas noteikumiem Atbildētājam ir jāizdod noteikta satura administratīvs akts.

[2.7] Eiropas Savienības tiesas 2010.gada 21.janvāra spriedumā Nr.C-472/08 norādīts, ka iespēja pieprasīt pārmaksātā PVN atmaksāšanu bez ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts. Šāds secinājums ir jāizdara attiecībā uz tādu trīs gadu termiņu, kāds ir piemērojams konkrētajā lietā, jo šāds termiņš principā var ļaut katram samērā rūpīgam nodokļu maksātājam izmantot tiesības, kas izriet no Eiropas Savienības tiesību sistēmas.

[2.8] Atbildētāja ieskatā triju gadu termiņš ir pietiekams un samērīgs nodokļu maksātāja tiesību īstenošanai, īpaši ņemot vērā to, ka pievienotās vērtības nodokļa taksācijas periods ir viens kalendārais mēnesis.

[3] 2010.gada 23.decembrī Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā saņemts Pieteicējas pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 24.novembra lēmuma Nr.22.4.7/61781 atcelšanu. Pieteikums pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[3.1] Lietā nepastāv strīds par to, ka Pieteicējai uz 2010.gada 31.jūliju bija izveidojusies PVN pārmaksa. Turklāt nodokļu administrācijai pret Pieteicēju nav bijušas pretenzijas par to, ka Pieteicēja būtu izvairījusies no nodokļu maksājumu veikšanas.

Lietā atšķiras VID un Pieteicējas viedoklis par to, vai 2010.gada 1.jūlijā nodokļu pārmaksai bija iestājies likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā noteiktais triju gadu noilguma termiņš.

[3.2] Pieteicēja norāda, ka kopējā PVN pārmaksa laika periodā no 2003.gada līdz 2010.gada 30.jūnijam ir bijusi 736 284,79 Ls apmērā. Kopējais iemaksai budžetā aprēķinātais PVN attiecīgajā laika posmā bijis 510 379,50 Ls apmērā. Līdz ar to uz perioda beigām atlikusī PVN pārmaksa ir 225 905,29 Ls.

Lai gan Pieteicējai laika periodā no 2003.gada līdz 2010.gada 30.jūnijam kā budžetā maksājamais PVN ir bijusi aprēķināta summa 510 382,50 apmērā, tomēr faktiski Pieteicēja visā šajā laika periodā nevienu reizi nav veikusi reālu PVN iemaksu valsts budžetā.

PVN maksājumi netika veikti, jo iemaksai valsts budžetā PVN summas tika automātiski dzēstas no atskaitāmā priekšnodokļa.

Līdz ar to secināms, ka laika periodā no 2006.gada jūnija līdz 2010.gada 30.jūnijam VID Pieteicējai ir dzēsis iemaksai valsts budžetā aprēķināto PVN 510 379,50 Ls apmērā, bet tā kā vēsturiski PVN pārmaksa Pieteicējai bija uzkrājusies jau laika periodā no 2003.gada, tad VID PVN pārmaksu dzēšana bija jāveic sākot ar laika ziņā vecākajām PVN pārmaksām, nevis jaunākām.

[3.3] 2006.gadā vēl nebija iestājies 3 gadu noilguma termiņš pārmaksām, kas radušās no 2003.gada līdz 2005.gadam.

Laika posmā no 2007.gada 1.jūlija līdz 2008.gada aprīlim ir izveidojusies jauna PVN pārmaksa Ls 261 367,60 apmērā, kas ir vēl lielāka summa nekā tā, ko lūgusi novirzīt Pieteicēja. Daļa no šīs summas tika pamatoti novirzīta aprēķinātā PVN dzēšanai, kas norāda, ka noilguma termiņš nebija iestājies.

VID Lēmumā ir nepamatoti norādījis uz Pieteicējas tiesību zudumu likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkta izpratnē, jo Pieteicējas pieprasītajai PVN pārmaksas summai 3 gadu noilguma termiņš nebija iestājies.

[3.4] Pieteicēja uzskata, ka Atbildētājs, novirzot nodokļu maksājumiem laika ziņā jaunākās nodokļu pārmaksas, ir rīkojusies pretēji Administratīvā procesa likuma 5.pantā nostiprinātajam privātpersonu tiesību ievērošanas principam un 8.pantā nostiprinātajam tiesību normu saprātīgas piemērošanas principam. Tāpat Pieteicēja norāda, ka Atbildētājs ir pārkāpis tiesiskās paļāvības principu, jo Pieteicēja pamatoti paļāvās, ka PVN pārmaksas tiek novirzītas kārtējo budžetā maksājamo nodokļu dzēšanai hronoloģiskā secībā.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2010.gada 30.decembra lēmumu pieteikums pieņemts un ierosināta administratīvā lieta par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, uzliekot pienākumu Atbildētājam novirzīt PVN pārmaksu Ls 225905,29 apmērā uz nākamajiem taksācijas periodiem.

[5] 2011.gada 19.janvārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts VID paskaidrojums par pieteikumu, kurā Atbildētāja norāda, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms.

Paskaidrojumā Atbildētājs norādījis šādus argumentus.

[5.1] Izvērtējot pieteikumā norādītos argumentus un iebildumus, VID uzskata, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots, tā atcelšanai nav pamata. Lēmuma norādīts, ka izskatot Pieteicējas iesniegumu par PVN pārmaksu novirzīšanu citu nodokļu dzēšanai, Atbildētājs pārbaudīja gan Pieteicējas PVN deklarācijās norādītos datus par 2007. taksācijas gadu (no 1.jūlija līdz 31.decembrim), 2008., 2009. un 2010. taksācijas gadu atsevišķi, gan pārbaudīja periodu, kurā izveidojās PVN pārmaksā Ls 225 905,29 apmērā (laika periodā līdz 2007.gada 1.jūlijam).

Pirmajā gadījumā konstatēts, ka par periodu no 2007.gada 1.jūlija līdz 2010.gada 30.jūnijam Pieteicējai veidojas budžetā maksājamais pievienotās vērtība nodoklis Ls 9 115 apmērā, tādēļ vispār nav faktiska pamata konstatēt nodokļu pārmaksu likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta desmitās daļas izpratnē, savukārt otrajā gadījumā VID konstatēja, ka PVN pārmaksa Ls 225 905,29 izveidojās līdz 2007.gada 1.jūlijam, kādēļ piemērojams likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā noteiktais noilguma termiņš.

[5.2] Pieteicējas otrais viedoklis par jaunas PVN pārmaksās veidošanos nav korekts. Pieteicēja, nenorādot pamatojumu, maksājamo nodokli saskaita par vairākiem taksācijas gadiem kopā, līdz ar ko, no pieteikuma nav saprotams, uz kāda pamata nodokļu pārmaksas lieluma iegūšanā atsevišķos taksācijas gados aprēķinātais nodoklis jāskaita kopā, nevis attiecīgi par katru gadu atsevišķi jāiegūst starpība no priekšnodokļa un aprēķinātā PVN.

Pieteicēja norāda arī uz nodokļa pārmaksu Ls 880,50 apmērā par 2003. taksācijas gadu, kurai 2007.gadā bija iestājies noilgums. Papildus tam pieteikuma 4.punktā norādīta tikai PVN pārmaksā par 2008. taksācijas gada janvāri, februāri un aprīli Ls 65 832,51 apmērā, bez attiecīga pamatojuma nenorādot aprēķināto PVN Ls 76 808,21 apmērā par 2008. taksācijas gadu, tā rezultātā pretēji Pieteicējas apgalvojumam nav PVN pārmaksas, bet veidojas budžetā maksājamais PVN.

[5.3] Pieteicējas norādītais aprēķins nav korekts, jo tas neatbilst Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajiem datiem, kas izriet no lietā esošajām PVN deklarācijām, un ar šiem datiem saistīto aprēķinu. Turklāt Lēmumā nav norādīta tāda aprēķina pieeja, kādu norāda Pieteicēja savu argumenta pamatojumā. Tieši pretēji – VID ņēma vērā katru taksācijas gadu atsevišķi, tajā ietverot aprēķināto nodokli un priekšnodokli par katru taksācijas periodu atsevišķi, bet tikai pēc tam saskaitīja kopā, lai gala rezultātā konstatētu, ka atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta desmitajai daļai neveidojas nodokļa pārmaksa. Turklāt attiecībā uz pārmaksu Ls 225 905,29 apmērā VID norādīja citu pamatojumu, proti, ka

šī pārmaksa izveidojās līdz 2007.gada 1.jūlijam, tādēļ piemērojams likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā noteiktais noilguma termiņš šīs pārmaksas atmaksai.

[6] Tiesas sēdē Pieteicējas pārstāve pieteikumu uzturēja pēc tajā norādītajiem argumentiem un lūdza precizēt pieteikumā norādīto lūgumu, aizstājot lūgumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu „pārcelta" pārmaksātā nodokļa pārmaksa uz nākamajiem taksācijas periodiem, nevis tā tiktu „novirzīta", jo jēdziens novirzīšana likuma „Par nodokļiem un nodevām" tiek lietots tādā gadījumā, ja nodokļu pārmaksas tiek novirzītas citu likumos paredzēto nodokļu maksājumiem, bet konkrētajā gadījumā Pieteicēja lūdz pārmaksu pārcelt tieši aprēķināto PVN maksājumu dzēšanai.

Papildus pieteikumā norādītajiem argumentiem Pieteicējas pārstāve paskaidroja, ka Atbildētājs, izvērtējot tikai triju taksācijas gadu periodu, ir nepamatoti ierobežojis Pieteicējas tiesības uz īpašumu.

Pieteicējas deklarētais PVN tika dzēsts no iepriekšējos taksācijas periodos izveidojušās pārmaksām, kuras Atbildētājs ir akceptējis. Neviens normatīvais akts nenosaka, kādā kārtībā tiek dzēsti budžetā maksājamie nodokļi – no laika ziņā jaunākām vai vecākām pārmaksas summām, arī Atbildētājs nevar konkrēti norādīt, kādā kārtībā pārmaksas tiek novirzītas nodokļu maksājumiem. Pieteicējas ieskatā pareizi un pamatoti būtu novirzīt nodokļu maksājumiem tās pārmaksas, kuras ir laika ziņā ir visvecākās – tādā gadījumā uz 2010.gada 1.jūliju noilguma termiņš nebūtu iestājies. Šāda nodokļu maksājumu dzēšanas kārtība atbilst grāmatvedības *FIFO* metodei.

[7] Atbildētāja pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina un paskaidroja, ka nepiekrīt Pieteicējas viedoklim, ka nodokļu maksājumu dzēšanai obligāti ir jānotiek tādējādi, ka vecākās nodokļu pārmaksas tiek novirzītas nodokļu dzēšanai.

Atbildētājs pamatoti secinājis, ka pārmaksai, kas ir izveidojusies par iepriekšējo periodu, ir iestājies trīs gadu noilgums. Likumdošanas norma par noilgumu normatīvajos aktos tika iestrādāta savlaicīgi un tas netika slēpts no nodokļu maksātājiem. Šāda likumdošanas norma tika iestrādāta, lai neveidotos situācijas, ka nodokļu maksātājs krāj naudu un pēkšņi prasa to atpakaļ, tāpat šie grozījumi saistīti ar to, ka papildus aprēķinātā naudas summa, ko Valsts ieņēmumu dienests varēja aprēķināt veicot revīziju, bija trīs gadi. Lai neveidotos situācija, ka pārmaksa ir izveidojusies par laika periodu, par kuru Valsts ieņēmumu dienests faktiski vairs nevar veikt pārbaudi un papildus noteikt nodokļus, bija iestrādāta likumdošanas norma. Atbildētāja ieskatā Pieteicēja nav rīkojusies kā gādīgs saimnieks, jo naudu, kas veidoja pārmaksu, varēja noguldīt un par to saņemt procentu maksājumus. Šis gadījums tika skatīts tiesās un tika atzīts, ka VID rīkojās tiesiski. Nevar piekrist pieteikumā minētajam, ka Pieteicējai bija tiesiskā paļāvība uz tiesībām pārcelt pārmaksu nodokļu maksājumiem.

Motīvu daļa

[8] Izvērtējusi administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un pārbaudījusi lietas materiālus, tiesa atzīst, ka pieteikums nav pamatots.

[9] Kā izriet no lietas materiāliem un tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem, strīdus jautājums šajā lietā ir par likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkta interpretāciju, proti, vai attiecībā uz Pieteicēju nav iestājies šajā tiesību normā paredzētais triju gadu termiņš, kurā nodokļu maksātājs ir tiesīgs lūgt atmaksāt nodokļu pārmaksu vai novirzīt to nodokļu maksājumu dzēšanai nākamajos taksācijas periodos.

Tādējādi, ņemot vērā pieteikumā ietverto prasījumu, tiesai ir jāizvērtē, vai pastāv labvēlīga administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumi, proti, vai pastāv tiesisks pamats Pieteicējas samaksātās PVN pārmaksas Ls 225 905,29 pārcelšanai uz nākamajiem taksācijas periodiem.

[10] 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. Minētā tiesību norma stājās spēkā 2003.gada 1.jūlijā un līdz tam nodokļu maksātājam bija iespēja pieprasīt nodokļa pārmaksas atmaksu par neierobežotu laika posmu. 2006.gada 26.oktobrī minētā tiesību norma papildināta ar vārdiem – „*vai novirzīšanu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai*", kas stājās spēkā 2007.gada 1.janvārī.

[11] Eiropas Kopienas Padomes 1977.gada 17.maija Sestās direktīvas Nr.77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma, vienota aprēķinu bāze (turpmāk – Sestā direktīva) 18.panta 4.punkts noteic, 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. Tomēr dalībvalstis var atteikties atmaksāt vai pārnest uz nākamo periodu, ja pārpalikuma summa ir niecīga.

Eiropas Savienības tiesa spriedumā lietā Nr.C-472/08 norādījusi, ka Sestās direktīvas 18.panta 4.punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kāds ir piemērojams pamata lietā, kas paredz trīs gadu noilguma termiņu, lai iesniegtu prasību atmaksāt pārmaksāto nodokli, ko iekasējusi šīs valsts nodokļu administrācija.

[12] Saskaņā ar Eiropas Savienības tiesas pastāvīgo judikatūru pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesības ir neatņemama šā nodokļa mehānisma sastāvdaļa un būtībā tās nevar ierobežot. Tomēr šo tiesību īstenošana bez ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās drošības principiem, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts. Efektivitātes princips prasa, lai tiesību izbeigšanās termiņi un nosacījumi nepadarītu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu personas tiesību īstenošanu (sk., piemēram, Eiropas Kopienu tiesas (šobrīd – Eiropas Savienības tiesa) 2008.gada 8.maija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-95/07 un Nr.C-96/07 39., 44., 46.punktu, 2007.gada 11.oktobra sprieduma lietā Nr.C-241/06 52.punktu).

[13] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.panta 2.punktu nodokļu administrācijai ir pienākums kontrolēt nodokļu un nodevu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību. Savukārt minētā likuma 23.panta pirmā daļa paredz, ka nodokļu administrācijai ir tiesības pēc nodokļu revīzijas precizēt nodokļu apmērus un uzlikt soda naudu triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta otrā daļa (likuma redakcijā, kas bija spēkā no 2010.gada 1.jūlija) noteica, ka pārmaksātās nodokļu summas pēc nodokļu maksātāju pamatota iesnieguma iesniegšanas nodokļu administrācijai un pēc nodokļu administrācijas pārbaudes novirzāmas nokavēto vai kārtējo nodokļu maksājumu segšanai vai atmaksājamas 15 dienu laikā, ja konkrēto nodokļu likumi neparedz citu atmaksāšanas laiku un kārtību.

No minētajām tiesību normām tiesa secina, ka nodokļa pārmaksas atmaksa vai pārcelšana uz nākamajiem taksācijas periodiem iespējama tikai tādā gadījumā, ja nodokļu administrācija ir veikusi likumā paredzētos nodokļu administrēšanas pasākumus, t.i., pārbaudījusi, vai samaksātais nodoklis ir pamatoti atzīstams par tā pārmaksu, tātad pārmaksu pamatotības pārbaude ir ierobežota laikā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantā paredzēto triju gadu noilguma termiņu, kādā nodokļu administrācija ir tiesīga veikt nodokļu maksāšanas kontroles pasākumus, kas atbilst arī šā likuma 16.panta 10.punktā paredzētajam nodokļu maksātāja tiesību īstenošanas ierobežojuma termiņam.

[14] Pieteicēja norāda, ka VID Lēmumā ir nepamatoti atsaucies uz Pieteicējas tiesību zudumu likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkta izpratnē, jo Pieteicējas pieprasītajai PVN pārmaksas summai 3 gadu noilguma termiņš nebija iestājies, par cik pārmaksām automātiski jābūt pārceltām uz nākamajiem periodiem.

Līdz ar to secināms, ka lietā ir strīds par to vai ir iestājies noilgums pārmaksātās PVN summas novirzīšanai nākamajiem taksācijas periodiem.

[15] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.punktu pārmaksāto nodokļu summu, kas izveidojusies par taksācijas periodiem līdz 2010.gada 30.jūnijam, atmaksā apliekamās personas norādītajā bankas kontā 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma saņemšanas un nodokļu administrēšanas pasākumu veikšanas.

Pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktu 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.

[15.1] Kā redzams no lietas materiāliem, Pieteicēja lūgumu par PVN pārmaksas novirzīšanu nākamajiem taksācijas periodiem ir iesniegusi VID Rīgas reģionālās iestādes Ziemeļu rajona nodaļā 2010.gada 15.jūlijā (*lietas lapa 22*).

No iepriekš minētā izriet, ka ir vērtējamas Pieteicējas deklarētās pārmaksas pārvirzīšanas iespējamība tikai par pēdējiem trīs gadiem, proti, par taksācijas periodu no 2007.gada jūlija līdz 2010.gada jūnijam.

No lietas materiāliem izriet, ka Pieteicējas norādītā PVN pārmaksa Ls 225 905,29 apmērā ir izveidojusies laika posmā līdz 2007.gada 1.jūlijam, tādējādi ir iestājies 3 gadu noilguma termiņš.

[15.2] No Pieteicējas pievienotās PVN maksājumu tabulas (*lietas lapa 4*), kurā iekļautie dati atbilst Pieteicējas iesnigtajām PVN deklarācijām par laika periodu no 2004.gada līdz 2010.gada jūlijam (*lietas lapa 26-92*), izriet, ka par 2007.gada 1.jūliju līdz 31.decembrim PVN pārmaksa sastāda naudas summu Ls 195 535,09 apmērā, par 2008.gadu budžetā maksājamais PVN ir Ls 10 975,7 apmērā, par 2009.gadu budžetā maksājamais PVN ir Ls 92 235,18 apmērā un par 2010.gada 1.janvāri līdz 30.jūnijam budžetā maksājamais PVN ir Ls 101 439,21 apmērā. Līdz ar to Pieteicējai par trijiem taksācijas gadiem ir izveidojies budžetā maksājamais PVN Ls 9115 apmērā.

[15.3] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta desmitā daļa (tiesību norma, kas bija spēkā līdz 2010.gada 1.janvārim) noteica, ka VID pārmaksāto nodokļa summu apliekamai personai atmaksā 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma un darījumus apliecinošu dokumentu saņemšanas.

2010.gada 1.janvārī stājās spēkā jauns tiesiskais regulējums, kas noteica, ka VID, veicot nodokļu administrēšanas pasākumus, 30 dienu laikā pēc tam, kad saņemta nodokļa deklarācija par taksācijas periodu, pārceļ pārmaksāto nodokļa summu uz nākamo taksācijas periodu vai atmaksā. Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.punktu pārmaksāto nodokļa summu, kas izveidojusies par taksācijas periodiem līdz 2010.gada 30.jūnijam, atmaksā apliekamās personas norādītajā bankas kontā 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma saņemšanas un nodokļu administrēšanas pasākumu veikšanas.

[15.4] No minētā izriet, ka ar 2010.gada 1.jūliju ieviesta jauna PVN atmaksas sistēma. Jaunā sistēma paredz obligātu VID pienākumu veikt audita pasākumus, kā arī nodokļu pārmaksas novirzīšana nākamajiem taksācijas periodiem atkarīga vienīgi no nodokļu maksātāja iniciatīvas. Tādējādi, grozījumi, kas stājās spēkā 2010.gada 1.janvarī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.pantā, noteica jaunu procesuālo kārtību, kādā nodokļu maksātājs pieprasa PVN pārmaksas atmaksu vai pārcelšanu uz nākamo taksācijas periodu. Tomēr, jaunā procesuālā kārtība neietekmē vispārēju pārmaksāto nodokļu atmaksas principu – nav tiesību atgūt nodokļa pārmaksu, kas vecāka par trim gadiem saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktu. Proti, konkrētajā lietā VID nevērtēja Pieteicējas PVN pārmaksas atmaksas pieteikumus pēc būtības saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.pantu, bet atteica skatīt, jo iestājies trīs gadu nodokļu pārmaksas noilgums.

[16] Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments norādījis, ka nodokļu starpības attiecināšana uz vēlāku laiku nenozīmē, ka nodokļu administrācija tādējādi būtu akceptējusi šo pārmaksu kā pamatotu un pieņēmusi lēmumu pagaidām neizmaksāt šo pārmaksāto nodokļu summu, bet pārcelt to uz citu periodu. Līdz ar to, apstāklis, ka nodokļa

starpība tiek *attiecināta* uz pēctaksācijas periodu, netiek veikta tās pamatotības pārbaude un nodokļu maksātājs nevar paļauties, ka šī summa tiks atmaksāta vai izmantota nodokļu maksājumu segšanai. Nodokļu starpības *attiecināšana* uz pēctaksācijas periodu uzskatāma tikai par attiecīgās pārmaksas *ņemšanu uzskaitē*. Šo summu nodokļu maksātājs atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta vienpadsmitajai daļai un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā var prasīt atmaksāt vai novirzīt citu nodokļu maksājumu segšanai trīs gadu laikā no pārmaksas rašanās brīža. (*skat. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2011.gada 5.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-308/2011 sprieduma 11.punktu*).

Tiesa secina, ka konkrētajā lietā Atbildētājs nav atzinis pārmaksu pamatotību pārmaksātajām nodokļu summām, kas Pieteicējai veidojušās laika posmā no 2004.gada līdz 2007.gada 1.jūlijam, tās atbilstoši Pieteicējas iesniegtajām PVN deklarācijām ir *ņemtas uzskaitē*, bet nevar tikt atzītas par tādām, kuras kā pamatotas ir atmaksājams vai pārceļamas uz nākamajiem taksācijas periodiem.

[17] Tiesa vērš Pieteicējas uzmanību uz to, ka Satversmes tiesa 2010.gada 19.jūnija spriedumā lietā 2010-02-01, atzina, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā minētā tiesību norma par triju gadu ierobežojumu ir atbilstoša Latvijas Republikas Satversmei, ciktāl tas attiecas uz nodokļu pārmaksām, kas veidojās pēc šīs normas spēkā stāšanās dienas - 2003.gada 1.jūlija.

Šā sprieduma 10.punktā Satversmes tiesa secināja, ka kopš apstrīdētās normas spēkā stāšanās ir pagājis laiks, kas pārsniedz paredzēto pārejas periodu, un vairs nav iespējams atjaunot iespēju iesniegt pieteikumu par nodokļu pārmaksas atmaksu atmaksāšanu ikvienai personai (*skat. http://www.satv.tiesa.gov.lv/upload/spriedums_2010_02_01.htm*).

Ņemot vērā Satversmes tiesas spriedumā konstatēto tiesību normas atbilstību Satversmei, tiesa uzskata, ka nav nepieciešams analizēt likumā paredzētā ierobežojuma samērīgumu un piemērošanas lietderīgumu attiecībā pret Pieteicēju, jo saskaņā ar Satversmes tiesas likuma 32.panta otrās daļas noteikumiem Satversmes tiesas spriedums un tajā sniegtā attiecīgās tiesību normas interpretācija ir obligāta visām valsts un pašvaldību institūcijām (arī tiesām) un amatpersonām, kā arī fiziskajām un juridiskajām personām.

[18] Pieteicēja norādīja, ka tiesu praksē ir analizēti jautājumi tikai par nodokļu pārmaksas atmaksu, bet nav analizēts jautājums, vai likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā paredzētie noteikumi par triju gadu ierobežojumu ir attiecināmi arī uz nodokļu pārmaksu novirzīšanu uz nākamajiem taksācijas periodiem.

Tiesa vērš Pieteicējas uzmanību uz to, ka ar 2006.gada 26.oktobra likuma „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām" 9.panta trešo daļu likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.pantā ir izdarīti grozījumi, ar kuriem šā panta 10.punkts ir papildināts ar vārdiem „vai novirzīšanu kārtējo nodokļu segšanai". Tātad uz konkrēto strīdus tiesisko attiecību pastāvēšanas brīdi likuma „Par nodokļiem un nodevām" paredzēja triju ierobežojumu prasīt ne tikai nodokļa pārmaksas atmaksu, bet arī tās novirzīšanu uz nākamajiem taksācijas periodiem, tādējādi triju gadu termiņš ir attiecināms arī uz šajā lietā analizējamo pārmaksu novirzīšanu ierobežojumu.

Tiesa, analizējot dažādu jēdzienu lietošanu tiesību normās (novirzīšanu un pārcelšanu), atzīst, ka uz jēdzienu nodokļu pārmaksas „pārcelšana" uz nākamajiem taksācijas periodiem ir attiecināms jēdziena „novirzīšana" saturs, tajā skaitā arī likumā noteiktais triju gadu ierobežojums.

[19] Izvērtējot Pieteicējas argumentu, ka nodokļu pārmaksu pārcelšanai uz nākamajiem taksācijas periodiem ir piemērojama parādu dzēšanas metode – jaunākais maksājums par vecāko parādu, jeb konkrētajā gadījumā vecākā pārmaksa par jaunāko nodokli, kas atbilst t.s. grāmatvedības FIFO metodei, tiesa norāda sekojošo.

Grāmatvedības padomes lēmuma Nr.11 „Par Latvijas grāmatvedības standarta Nr.11 „Krājumi" pieņemšanu" 29.punktā ir noteikts, ka FIFO (*first in first* out) metode pamatojas uz pieņēmumu, ka tās krājumu vienības, kuras iepirktas vai saražotas pirmās, pārdod pirmās, un

rezultātā vienības, kas paliek krājumos perioda beigās, ir tās, kuras iepirktas vai saražotas visvēlāk, neatkarīgi no to izlietošanas faktiskās secības.

Tiesa atzīst, ka šāda kārtība būtu piemērojama arī attiecībā uz nodokļa pārmaksas pārnešanu kārtējo nodokļu maksājumu dzēšanai, tomēr tiesa uzskata, ka šādas metodes piemērošana pati par sevi nevar kalpot par pamatu tiesību normās paredzētā termiņa pārkāpšanai un šādas metodes piemērošanai nav pamata, ja nav veikti likumā noteiktie nodokļu administrēšanas pasākumi un pārmaksas atzītas par pamatotām.

[20] No iepriekš norādītajiem secinājumiem tiesa atzīst, ka Pieteicēja nokavēja PVN pārmaksas atmaksas trīs gadu termiņu un ir iestājies noilgums kā nodokļa pārmaksas atmaksai, tā arī tās pārcelšanai uz nākamo taksācijas periodu. Attiecībā uz Pieteicēju nav piemērojami tiesiskās paļāvības un samērīguma principi, jo saskaņā ar iepriekš norādīto Satversmes tiesas 2010.gada 19.jūnija sprieduma lietā 2010-02-01 10.punktu nav iespējams atjaunot iespēju iesniegt pieteikumu par nodokļu pārmaksas atmaksāšanu ikvienai personai, kura līdz minētajam spriedumam nav aizstāvējusi savas tiesības Administratīvā procesa likuma noteiktajā kārtībā. Tādējādi tiesa secina, ka pieteikums par labvēlīga administratīvā akta – atmaksāt Pieteicējai līdz 2007.gada 1.jūlijam izveidojušos PVN pārmaksu nav pamatots.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

sabiedrības ar ierobežotu atbildību *„/Nosaukums/”* pieteikumu noraidīt.

Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 24.novembra lēmumu Nr.22.4.7/61781 atstāt negrozītu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā 20 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rēzeknes tiesu namā.

Spriedums sastādīts 2012.gada 15.maijā.

Tiesnesis (*personiskais paraksts*) P.Novičenoks

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas tiesnesis P.Novičenoks
Rēzeknē 2012.gada 15.maijā