NORAKSTS
Lieta Nr.A420474411
A-00250-13/16

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U M S

LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2013.gada 14.martā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese L.Konošonoka,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" pārstāvim *A.A.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *A.L.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu atmaksāta pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa par laiku no 2007.gada 2.marta līdz 31.augustam, un Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 25.februāra lēmuma Nr.22.4.6/13400 atzīšanu par prettiesisku.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „*/Nosaukums/*" 2010.gada 17.novembrī vērsās Valsts ieņēmumu dienestā ar iesniegumu (*lietas 22.lapa*), kurā norādīja, ka sabiedrība laikā no 2007.gada

2.marta līdz 2007.gada 31.augustam veica cigarešu eksportu uz Zviedriju un lūdza atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu.

[2] 2007.gada 2.decembrī Valsts ieņēmumu dienests lūdza pieteicējai iesniegt papildu paskaidrojumus par darījumiem un pārmaksas izveidošanās iemesliem laikā no 2008.gada 1.septembra līdz 2010.gada 30.jūnijam, kā arī precizēt pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2008.gada septembri (*lietas 20.lapa*).

[3] Tā kā dienesta prasītie dokumenti netika iesniegti, ar Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu pārvaldes Rīgas Pārdaugavas klientu apkalpošanas centra vadītāja 2011.gada 13.janvāra lēmumu Nr.8.21.3.2/2340 (*lietas 19.lapa*) tika nolemts neatmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu 720,71 lata apmērā.

[4] Izskatījis pieteicējas sūdzību, Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors ar 2011.gada 25.februāra lēmumu Nr.22.4.6/13400 (turpmāk – Lēmums) atstāja negrozītu zemākas amatpersonas lēmumu.

Lēmumā norādīts, ka uz pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu, kas izveidojusies par taksācijas periodiem līdz 2010.gada 30.jūnijam, ir attiecināmi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.punkta nosacījumiem, proti, atmaksa veicama 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma saņemšanas un nodokļu administrēšanas pasākumu veikšanas. Tā kā pieteicēja neiesniedza darījumus apliecinošos dokumentus, nodokļu administrācijai nebija iespējams veikt kontroles pasākumus un pārbaudīt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas pamatotību.

[5] SIA „*/Nosaukums/*" iesniedza pieteikumu tiesā, lūdzot uzlikt pienākumu dienestam atbildēt pēc būtības uz pieprasījumu veikt pievienotās vērtības nodokļa atmaksu par darījumiem, kas veikti no 2007.gada 2.marta līdz 31.augustam.

Pieteikumā norādīts, ka atbilde par nodokļa atmaksu tika gaidīta par laiku no 2007.gada 2.marta līdz 31.augustam, bet dienesta amatpersonas vērtēja pavisam citu laika periodu. Tādēļ tādu dokumentu neiesniegšana, kas neattiecas uz pieteicējas norādīto laika periodu, nevar būt par pamatu, lai izvairītos atbildēt par nodokļa atmaksu attiecībā uz darījumiem, kas veikti laikā no 2007.gada 2.marta līdz 31.augustam.

[6] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumā par pieteikumu norāda, ka pieteicējai uz tās juridisko adresi 2010.gada 2.decembrī tika nosūtīts lūgums sniegt paskaidrojumus par darījumiem, kurus pieteicēja aplikusi ar nodokļa 0 procentu likmi, par pārmaksas izveidošanās iemesliem, saimnieciskās darbības veikšanu, kā arī iesniegt precizētu nodokļa deklarāciju. Tā kā pieteicēja pieprasīto informāciju, paskaidrojumus un dokumentus neiesniedza, dienests bija tiesīgs atteikties atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu. Informācijas pieprasījums

tika nosūtīts gan uz juridisko adresi, gan arī pieteicējas pārstāvim uz elektroniskā pasta adresi. Dienests ir izskatījis iesniegumu pēc būtības.

[7] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja pieteikumu, norādot, ka pieteicēja vēlas saņemt atbildi no dienesta un pārmaksāto nodokļa summu. Pieteicēja arī uzskata, ka dienests ir rīkojies prettiesiski, tādēļ ir pamats vērtēt dienesta atteikuma tiesiskumu. Pārmaksātā nodokļa summa par periodu no 2007.gada marta līdz augustam ir aptuveni 28 tūkstoši latu. Pieteicēja iepriekš nav prasījusi pārmaksātā nodokļa atmaksu, tika uzsākts kriminālprocess, kas tika pabeigts 2010.gadā. Pieteicēja maksāja pievienotās vērtības nodokli, lai gan tas nebija jāmaksā. Lai saņemtu pārmaksāto nodokli, ir jālabo pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas. Dienests prasīja precizēt deklarācijas par 2008.gadu, kam nav nekāda sakara ar pieteicējas prasījumu. Pieteicējas taksācijas periods bija mēnesis, līdz ar to nodoklis par 2007.gada augustu bija maksājams līdz 2007.gada 15.septembrim.

[8] Iestādes pārstāvis paskaidroja, ka par periodu no 2007.gada marta līdz augustam ir iestājies noilgums, tādēļ pieteicēja par šo periodu vairs nevar prasīt nodokļa pārmaksas atmaksu. Pieteicējai deklarācijā bija jānorāda, ka eksporta darījumi nav apliekami ar nodokli. Iestāde atteikumā ir norādījusi uz citu laika periodu tālab, ka par 2007.gadu vairs nebija iespējams atgūt pārmaksas atmaksu. Tā kā attiecīgi dokumenti netika iesniegti, dienests pieņēma lēmumu atteikt atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu. Valsts ieņēmumu dienests nav bijis kriminālprocesa virzītājs.

Motīvu daļa

[9] Tiesa, uzklausījusi procesa dalībnieku paskaidrojumus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, atzīst, ka pieteikums ir noraidāms.

[10] Pieteicēja pieteikuma priekšmetu formulējusi kā prasījumu par faktisko rīcību – atbildes nesniegšanu pēc būtības.

Saskaņā ar Latvijas Republikas Satversmes 104.panta pirmo teikumu ikvienam ir tiesības likumā paredzētajā veidā vērsties valsts un pašvaldību iestādēs ar iesniegumiem un saņemt atbildi pēc būtības. Šīs tiesības tiek īstenotas uz personas iniciatīvas pamata, vēršoties pie valsts kāda tai interesējoša jautājuma noskaidrošanai. Valsts pienākums atbilstoši šai konstitucionālajai normai ir sniegt atbildi, kurā ir izvērtēti uzdotie jautājumi un tie motivēti atbildēti (*sk. Senāta 2008.gada 21.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-22/2008 17.punktu*).

Administratīvo tiesu judikatūrā konsekventi atzīts, ka personas iesniegums iestādei ir izskatāms Iesniegumu likuma kārtībā un iestādes rīcība, sniedzot atbildi, ir vērtējama kā faktiskā rīcība Administratīvā procesa likuma 89.panta izpratnē tādā gadījumā, ja privātpersona iesniegumā ir lūgusi iestādes viedokli, ziņas u.tml. par kādu šo privātpersonu interesējošu pārvaldes jautājumu. Ja personas iesniegums ir vērsts uz konkrētu tiesisko seku

radīšanu, atsevišķi nav izskatāms jautājums par atbildes sniegšanu Iesniegumu likuma kārtībā (*sk. Senāta 2010.gada 27.maija sprieduma lietā Nr.SKA-120/2010 8.punktu, kā arī Senāta 2008.gada 11.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-47/2008 9., 10.punktu, 2008.gada 17.janvāra lēmuma lietā Nr.SKA-104/2008 11.2.punktu, 2008.gada 16.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-394/2008 6.punktu, 2009.gada 11.septembra lēmuma lietā Nr.SKA-623/2009 9.punktu, 2009.gada 29.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-362/2009 8.punktu*).

Tātad pieteikums par iestādes faktisko rīcību Iesniegumu likumā noteiktajā kārtībā administratīvajā tiesā izskatāms tad, ja personas iesnieguma mērķis ir līdzdalība valsts pārvaldē, bet ne konkrētu tiesisko seku radīšana (konkrēta publiski tiesiska strīda risināšana) (*sk. Senāta rīcības sēdes 2010.gada 3.jūnija lēmuma lietā Nr.SKA-621/2010 9.punktu*).

Konkrētajā gadījumā pieteicēja nav vērsusies iestādē ar mērķi līdzdarboties valsts pārvaldē, bet gan panākt konkrētas tiesiskas sekas – saņemt pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu. Tādēļ prasījums par atbildes sniegšanu ir acīmredzami kļūdains un neatbilst pašas pieteicējas mērķim. Šādā situācijā tiesas pienākums ir saprātīgi interpretēt pieteikumā ietverto prasījumu, ņemot vērā pieteicējas interesēm atbilstošāko mērķi, kuru ir iespējams sasniegt tiesvedības procesā.

Turklāt, kaut gan pieteicēja prasījuma saprātīga interpretācija nedrīkst nonākt pretrunā ar pieteicēja tieši un nepārprotami paustu gribu, minētais nenozīmē, ka tiesa ir saistīta ar pieteicēja veikto prasījuma kvalifikāciju, ja tā ir kļūdaina (*sal. sk. Senāta 2012.gada 26.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-148/2012 20.punktu*).

Līdz ar to konkrētajā gadījumā, ņemot vērā gan iepriekš minētos tiesiskos apsvērumus, gan arī pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē sniegtos paskaidrojumus (pieteicējas pārstāvis uzsvēra, ka pieteicējas mērķis ir ne vien saņemt atpakaļ pārmaksāto nodokli, bet arī izvērtēt dienesta atteikuma tiesiskumu), tiesa secina, ka tiesas kontrolei ir nodots prasījums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu – pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksu par laiku no 2007.gada marta līdz augustam – un Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma, ar kuru šo pārmaksu atteikts atmaksāt, atzīšanu par prettiesisku.

[11] Vispirms tiesa izvērtēs, vai ir pamats labvēlīga administratīvā akta izdošanai.

[12] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta $12.^2$ daļa (*redakcijā, kāda bija spēkā iesnieguma iesniegšanas brīdī*) noteic, ka pārmaksātā nodokļa summa ir maksāšanai valsts budžetā aprēķinātās nodokļa summas un atskaitāmā priekšnodokļa starpība.

Minētā likuma pārejas noteikumu 63.punkts savukārt noteic, ka 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.

Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 7.punkts noteic nodokļu maksātāja tiesības saņemt pārmaksāto nodokļu summas saskaņā ar konkrēto nodokļu likumiem, savukārt šā panta 10.punkts noteic nodokļu maksātāja tiesības pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas

atmaksāšanu vai novirzīšanu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa.

Minētā likuma 28.panta otrā daļa tostarp noteic, ka pārmaksātās nodokļu summas pēc nodokļu maksātāja pamatota iesnieguma iesniegšanas nodokļu administrācijai un pēc nodokļu administrācijas pārbaudes (..) atmaksājamas 15 dienu laikā, ja konkrēto nodokļu likumi neparedz citu atmaksāšanas laiku un kārtību.

[13] Minētās tiesību normas noteic kārtību, kādā izskatāms un pārbaudāms nodokļu maksātāja iesniegums par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksu. Vienlaikus likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkts noteic trīs gadu termiņu, kādā ir īstenojamas tiesības pieprasīt pārmaksātā nodokļa atmaksāšanu.

Lai tiesa varētu vērtēt jautājumu par pārmaksātas nodokļa summas atdošanu pēc būtības (atbilstoši minētajām likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normām), tai vispirms ir jāpārbauda, vai vispārīgās tiesību normas neierobežo personas tiesības atprasīt nodokļa pārmaksu (*sk. Senāta 2010.gada 15.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-2/2010 11.punktu*).

[14] Konkrētajā gadījumā pieteicēja prasa pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksu par laiku no 2007.gada marta līdz 2007.gada augustam.

2007.gadā atbilstoši likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 9.panta pirmajai daļai nodokļa taksācijas periods bija viens kalendārais mēnesis. Nodokļa deklarācija bija iesniedzama 15 dienu laikā pēc taksācijas perioda beigām (11.panta pirmā daļa) un arī nodoklis valsts budžetā bija iemaksājams 15 dienu laikā pēc taksācijas perioda beigām (12.panta pirmā daļa). Arī pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē apstiprināja, ka pieteicējai nodokļa taksācijas periods bija viens kalendārais mēnesis.

Tātad nodokļa maksāšanas termiņš par 2007.gada martu bija 2007.gada 15.aprīlis, 2007.gada aprīli – 2007.gada 15.maijs, 2007.gada maiju – 2007.gada 15.jūnijs, 2007.gada jūniju – 2007.gada 15.jūlijs, 2007.gada jūliju – 2007.gada 15.augusts, bet par 2007.gada augustu – 2007.gada 15.septembris. Attiecīgi trīs gadu noilguma termiņš nodokļa pārmaksas pieprasīšanai par katru no mēneša periodiem iestājās 2010.gada aprīlī – septembrī.

Pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas pieprasījumu dienestā iesniedza 2010.gada 17.novembrī, tātad pēc trīs gadu termiņa. Secīgi tiesai nav pamata vērtēt pārējos labvēlīga administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumus (proti, vai nodokļa summa ir atdodama pēc būtības), jo pieteicēja ir zaudējusi tiesības prasīt nodokļa pārmaksas atmaksu par 2007.gada martu-augustu. Tādēļ pieteikums šajā daļā ir noraidāms.

[15] Tiesa nepiekrīt pieteicējas pārstāvja argumentam, ka konkrētajā gadījumā nav piemērojams likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punktā noteiktais trīs gadu termiņš, jo pieteicējai neesot bijis jāmaksā nodokli, ko tā kļūdaini tomēr samaksājusi.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 1. un 2.punktam nodokļu maksātājam ir pienākums aprēķināt maksājamo nodokļu summas un noteiktajā

termiņā un pilnā apmērā šīs nodokļu summas arī samaksāt. Tātad, ja nodokļu maksātājs pats ir aprēķinājis un samaksājis nodokli, prezumējams, ka šāds aprēķins arī ir bijis pareizs. Nodokļu aprēķins var tikt labots vai nu pēc maksātāja iniciatīvas, vai arī pēc iestādes iniciatīvas, veicos nodokļu kontroles pasākumus. Tomēr arī šo tiesību realizēšanai likumdevējs ir paredzējis noteiktu termiņu. Proti, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 6.punktam nodokļu maksātājam ir tiesības precizēt vai labot nodokļu deklarācijas triju gadu laikā pēc konkrētajos nodokļu likumos noteiktā maksāšanas termiņa. Savukārt atbilstoši minētā likuma 23.panta pirmajai daļai nodokļu administrācija ir tiesīga precizēt nodokļu deklarācijās norādāmās nodokļa summas un nodokļu aprēķinus triju gadu laikā pēc normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa.

Šis regulējums 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 (*sk. Latvijas Republikas Satversmes tiesas 2010.gada 19.jūnija sprieduma lietā Nr. 2010-02-01 8.punktu*).

Līdz ar to, ja nodokļa deklarācijā aprēķinātā nodokļa summa triju gadu laikā nav precizēta (pārskatīta), tā vairs nevar tikt apšaubīta.

[16] Pieteicēja, argumentējot, kādēļ dienesta atteikums atmaksāt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli, ir prettiesisks, norāda, ka dienests nav pēc būtības izvērtējis pārmaksas atmaksu par 2007.gada martu-augustu un ir apzināti ierosinājis kriminālprocesu, tādējādi kavējot pieteicēju izmantot tiesības prasīt nodokļa pārmaksas atmaksu.

Izvērtējot Valsts ieņēmumu dienesta pieņemtos lēmumus šajā lietā, tiesa konstatē, ka tajos nav sniegti izvērsti argumenti attiecībā uz atteikumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu par 2007.gada martu-augustu. Tomēr, tiesas ieskatā, ir jāņem vērā konkrētā gadījuma apstākļi. Proti, pieteicēja vērsās dienestā ar iesniegumu, kurā lūdza atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu saistībā ar preču eksporta darījumiem. Pieteicēja šajā iesniegumā nav precīzi identificējusi ne pieprasītās pārmaksas summu, ne arī laika periodu. Savukārt atbilstoši dienesta rīcībā esošajām ziņām (*sk. iestādes paskaidrojumu, lietas 44.-45.lapa*) pieteicējai par laika periodu no 2007.gada 1.janvāra līdz 2007.gada 31.decembrim bija izveidojusies pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa 1807,96 lati, kura tika novirzīta citu nodokļu parādu segšanai. Tāpat atbilstoši pieteicējas iesniegtajām pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām par 2007.gada martu-augustu (*lietas 46.-81.lapa*) pieteicēja ir aprēķinājusi valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli (t.i., atbilstoši šīm deklarācijām neveidojas nodokļa pārmaksa). Pieteicēja dienestā nav iesniegusi šo deklarāciju labojumu vai precizējumu. Līdz ar to šajos apstākļos dienests varēja saprātīgi pieņemt, ka pieteicēja prasa faktiski esošas nodokļa pārmaksas atmaksu, jo, kā minēts iepriekš, par laika periodu līdz 2007.gada 31.decembrim izveidojusies pārmaksa jau bija novirzīta nodokļu parādu segšanai (proti, vairs nebija pārmaksas, kuru atmaksāt).

Attiecībā uz pieteicējas lūgumu izvērtēt Valsts ieņēmumu dienesta rīcību saistībā ar uzsākto kriminālprocesu tiesa norāda, ka tiesas kontrolei ir pakļautas tās tiesiskās attiecības, kas ir uzsākušās līdz ar pieteicējas 2010.gada 17.novembra iesnieguma iesniegšanu. Tiesai nav pamata vērtēt dienesta rīcību, kas, iespējams, notikusi trīs gadus pirms konkrētā administratīvā procesa uzsākšanas. Turklāt tiesa vērš pieteicējas uzmanību uz to, ka kriminālprocesa virzītājs šajā kriminālprocesā nebija Valsts ieņēmumu dienests, bet gan Valsts policija. Jautājums par to, vai kriminālprocess tika uzsākts pamatoti un vai pirmstiesas izmeklēšana ir notikusi saprātīgā termiņā, bija risināms konkrētā kriminālprocesa ietvaros, pārsūdzot kriminālprocesa virzītāja pieņemtos lēmumus un rīcību Kriminālprocesa likumā noteiktajā kārtībā. Krimināltiesiskās attiecības nav pakļautas administratīvās tiesas kontrolei.

Vienlaikus tiesa atzīst par nepieciešamu uzsvērt, ka kriminālprocesa uzsākšana pati par sevi nav apstāklis, kas izslēgtu personas tiesības vērsties dienestā ar iesniegumu par pārmaksātā nodokļa pārmaksas atmaksu vai iesniegt precizētas nodokļa deklarācijas. Konkrētajā gadījumā pati pieteicēja ir bijusi pasīva savu tiesību īstenošanā.

[17] Šādos apstākļos tiesa atzīst, ka pārsūdzētais Lēmums ir tiesisks un pieteicējai nav tiesību prasīt pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu par laika periodu no 2007.gada marta līdz augustam.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru Valsts ieņēmumu dienestam tiktu uzlikts pienākums atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu par laiku no 2007.gada marta līdz 2007.gada augustam, un Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 25.februāra lēmuma Nr.22.4.6/13400 atzīšanu par prettiesisku.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no tā sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese *(paraksts)* L.Konošonoka

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas tiesnese L.Konošonoka
Rīgā 2013.gada 14.martā