**Tiesas kompetence, nosakot periodu, kurā ir radusies nodokļu pārmaksa**

1. Gan tas, kad un kādā apmērā izveidojusies nodokļu pārmaksa (kas atkarīgs no tā, kad iestājās nodokļa maksāšanas termiņš), gan tas, kad persona šo pārmaksu pieprasīja atmaksāt vai novirzīt kārtējo nodokļu maksājumu segšanai, ir faktu jautājums, kas noskaidrojams Administratīvā procesa likumā noteiktajā kārtībā.

2. Privātpersonas tiesību ievērošanas princips nevar ietekmēt likumā skaidri noteikto, ka nodokļu pārmaksu var pieprasīt ne vēlāk kā trīs gadus pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa. Tiesas uzdevums strīda gadījumā ir noteikt, kurā periodā ir radusies nodokļu pārmaksa un kad tā pieprasīta, un tas nedrīkst būt patvaļīgs pieņēmums, bet vienlaikus arī nevar tikt pakārtots personas vienpusējam viedoklim – tas ir objektīvi jānoskaidro.

**Nodokļu maksātāja pienākums pamatot nodokļu pārmaksas atmaksas pieprasījumu**

Personai, kura prasa labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ir pienākums vispārīgi iesniegumā iestādei norādīt, kāda satura administratīvo aktu un ar kādu pamatojumu tā sagaida. Ja tiek prasīts atmaksāt nodokļu pārmaksu, tad ir jānorāda uz šādas pārmaksas esību, kas parasti prasa arī uzrādīt faktus par pārmaksas izveidošanos un apjomu. Pašam nodokļu maksātājam ir jāseko savam nodokļu samaksas apjomam un jāformulē pārmaksas atmaksas pieprasījums – tas tieši izriet no tā, ka šāds pieprasījums ir iesniedzams, tātad arī atbilstoši ar noteiktu saturu formulējams. Ja iestāde, šos faktus pārbaudot, nonāk pie citiem secinājumiem, tai nelabvēlīgs lēmums ir jāpamato ar attiecīgiem faktiem.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2018.gada 10.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420514612, SKA-146/2018**

ECLI:LV:AT:2018:1010.A420514612.2.S

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Rudīte Vīduša,

tiesnese Līvija Slica,

tiesnese Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Kuusakoski Oy pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 29.maija lēmuma Nr. 22.4.6/42806 atcelšanu un pienākuma uzlikšanu atmaksāt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli 141 905 latu (201 912,62 *euro*) apmērā, sakarā ar Kuusakoski Oy kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 30.maija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicēja Kuusakoski Oy (iepriekš SIA „Kuusakoski”) vērsās Valsts ieņēmumu dienestā ar lūgumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu 141 905 latu (201 912,62 *euro*) apmērā. Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2012.gada 29.maija lēmumu Nr. 22.4.6/42806 šis pieteicējas lūgums tika noraidīts.

[2] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot dienesta lēmumu atcelt un uzlikt par pienākumu atmaksāt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli.

[3] Izskatījusi lietu sakarā ar pieteicējas apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu noraidīja. Spriedums, pievienojoties arī pirmās instances tiesas spriedumā ietvertajai motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16.panta 10.punkta, 25.1panta 1.punkta (*redakcijā, kas stājās spēkā 2011.gada 9.novembrī*), likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” pārejas noteikumu 63.punkta (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim*) secināms, ka nodokļu maksātājam, lai saņemtu pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu, kas izveidojusies par taksācijas periodiem līdz 2010.gada 30.jūnijam, ir jāiesniedz dienestam pamatots pārmaksas atmaksas pieprasījums triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa. Ja nodokļu maksātājs nepieprasa pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksu triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa, dienestam ir tiesības dzēst nepieprasītās nodokļu pārmaksas.

[3.2] Uz 2009.gada 28.decembri pieteicējai bija pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa 408 283,76 lati. Lietā ir strīds, vai pieteicējai ir atmaksāta visa izveidojusies pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa, vai arī dienestam vēl ir jāatmaksā minētā nodokļa pārmaksa 141 905 lati.

[3.3] No Nodokļu informācijas sistēmas konstatējams, ka 2009.taksācijas gada pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa ir pārnesta uz nākamo taksācijas periodu, tas ir, uz 2010.gada janvāri. Ievērojot minēto, pieteicējas pieprasītā pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa par 2009.gada taksācijas periodiem ir iekļauta dienesta aprēķinātajā pievienotās vērtības nodokļa pārmaksā par laika periodu no 2010.gada janvāra līdz aprīlim. Pieteicēja nav iesniegusi tiesai pierādījumus, ka šī pārmaksa nav iekļauta nākamajā taksācijas periodā vai ka 2009.gada pārmaksa tai nav izmaksāta.

[3.4] Pieteicēja ir prasījusi dienestam konkrētas pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas summas (141 905 lati) atmaksu par nekonkrētiem taksācijas periodiem, proti, par periodiem pirms 2010.gada 30.jūnija.

Pieteicējai veikts audits par periodu no 2010.gada janvāra līdz 30.aprīlim. Tādējādi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” pārejas noteikumu 63.punktā noteiktais pārmaksātā nodokļa pamatotības 30 dienu izskatīšanas termiņš iestājas pēc nodokļu administrēšanas pasākumu veikšanas un audita rezultātu paziņošanas.

Ar 2011.gada 21.oktobra lēmumu Nr. 23.10/1101 paziņoti audita rezultāti, lēmums atstāts negrozīts ar ģenerāldirektora 2012.gada 17.janvāra lēmumu Nr. 22.4.6/4167. Pieteicēja ar iesniegumu par pārmaksas atmaksu dienestā vērsās 2012.gada 26.janvārī, norādot, ka ir iestājies likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” pārejas noteikumu 63.punktā noteiktais pārmaksātā nodokļa pamatotības 30 dienu izskatīšanas termiņš.

No tā nepārprotami izriet, ka pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu 141 905 latu apmērā saista ar auditēto periodu.

[3.5] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 24.februāra lēmumu Nr. 9.14.1/5004 nolemts novirzīt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu pievienotās vērtības nodokļa parāda segšanai un atlikušo pārmaksu atmaksāt pieteicējai. Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 7.marta lēmumu Nr. 9.14.1/6070 atcelts iepriekš minētais lēmums daļā par novirzīto pārmaksu pievienotās vērtības nodokļa soda naudas segšanai un šo summu nolemts atmaksāt pieteicējai. Lietā ir maksājuma uzdevumi, kas apstiprina pārmaksas atmaksas veikšanu.

Līdz ar to pārsūdzētais dienesta lēmums, ar kuru noraidīts pieteicējas lūgums par pievienotās vērtības nodokļa 141 905 latu pārmaksas atmaksu, ir pamatots, jo lietā ir iegūti pierādījumi, ka minētā summa pieteicējai jau ir atmaksāta.

[3.6] Pieteicējas ieskatā, uz pieteicējas konkrētās lietas pieprasījumu par nodokļa pārmaksas atmaksu bija attiecināma arī pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa 83 535,41 lati. Dienesta ģenerāldirektora 2012.gada 3.septembra lēmumā Nr. 22.4.8/69425 citstarp ir tikušas izvērtētas arī pieteicējas tiesības saņemt pievienotās vērtības nodokļa 83 535,41 latu pārmaksas atmaksa. Tādējādi dienests ir jau izvērtējis šīs pārmaksas atmaksu. Pieteicējai bija tiesības ģenerāldirektora lēmumu pārsūdzēt. Pieteicēja nepamatoti apelācijas sūdzībā norāda, ka tai nav zināmi iestādes apsvērumi par pievienotās vērtības nodokļa 83 535,41 latu pārmaksas neatmaksāšanu.

[4] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kurā norādīts turpmāk minētais.

[4.1] Tiesa ir pārkāpusi savu kompetenci un nepareizi interpretējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16.panta 10.punktu. Ne tiesa, ne dienests nedrīkst nodokļu maksātāja vietā noteikt, par kādu periodu tiek prasīta pārmaksa. Turklāt tas pārmērīgi ierobežo nodokļu maksātāja tiesības, jo pārmaksas periods ir mākslīgi sašaurināts līdz trīs mēnešiem.

[4.2] Tiesas vērtējums nav objektīvs. Tiesa vērtējusi, vai nodokļu pārmaksas pieprasījums par visu periodu pirms 2010.gada 30.jūnija ir izpildīts un atmaksāts. Šādā situācijā pieteicējai nav skaidrs, kāpēc un kāda pārmaksa pastāv, uz kuru netiek attiecināts nodokļu atmaksas pieprasījums, un tas tiek dzēsts ar noilgumu.

Rodas paradoksāla situācija – tiesa vienpusēji koriģē nodokļu pārmaksas pieprasījumu un attiecina to uz īsu laika periodu, savukārt iepriekšējo pārmaksas dzēšanu uz noilguma pamata atzīst par pamatotu.

[4.3] Arī dienests uzskata, ka tas pats drīkst patvaļīgi noteikt pārmaksas atmaksas periodu, arī attiecinot to uz vēlāko posmu, bet agrāko nodokļu pārmaksu dzēšot ar noilgumu. Tas ir pretrunā ar privātpersonas tiesību ievērošanas principu. Tiesai un dienestam vispirms bija jālemj par vecākās nodokļu pārmaksas izmantošanu, neskaidrības gadījumā pārmaksas izveidošanās termiņu nosakot pēc iespējas agrāk, lai tas pēc iespējas netiktu dzēsts ar noilgumu.

[5] Valsts ieņēmumu dienests par pieteicējas kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumu, kurā kasācijas sūdzību neatzina, norādot, ka apgabaltiesa pareizi veikusi pārbaudi par lietas faktiskajiem apstākļiem.

**Motīvu daļa**

[6] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16.panta 10.punkts paredz, 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.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta otro daļu 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.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 25.1panta 1.punktam Valsts ieņēmumu dienests dzēš pārmaksātās nodokļu summas, ja nodokļu maksātājs triju gadu laikā no konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa nav pieprasījis pārmaksātās nodokļa summas atmaksu vai novirzīšanu kārtējo vai nokavēto nodokļu maksājumu segšanai, vai attiecībā uz to Valsts ieņēmumu dienests pieņēmis lēmumu atteikt pārmaksātās nodokļu summas atmaksāšanu un minētais lēmums stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams, vai stājies spēkā attiecīgs tiesas nolēmums.

Šajā lietā kā speciālā norma piemērojams arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” pārejas noteikumu 63.punkts, kas paredz, 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.

Pārejas noteikums nenosaka termiņu nodokļu pārmaksas pieprasīšanai, tādēļ šajā ziņā jāpiemēro likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16.panta 10.punkts un 28.panta otrā daļa, proti, jebkurā gadījumā ir jāievēro, ka tiesības prasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu vai novirzīšanu izbeidzas triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa.

[7] Gan tas, kad un kādā apmērā izveidojusies nodokļu pārmaksa (kas atkarīgs no tā, kad iestājās nodokļa maksāšanas termiņš), gan tas, kad pieteicēja šo pārmaksu pieprasīja atmaksāt vai novirzīt, ir faktu jautājums, kas noskaidrojams Administratīvā procesa likumā noteiktajā kārtībā.

Privātpersonas tiesību ievērošanas princips nevar ietekmēt likumā skaidri noteikto, ka nodokļu pārmaksu var pieprasīt ne vēlāk kā trīs gadus pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa. Tiesas uzdevums strīda gadījumā ir noteikt, kurā periodā ir radusies nodokļu pārmaksa un kad tā pieprasīta, un tas, kā pieteicēja pamatoti norāda, nedrīkst būt patvaļīgs pieņēmums, bet vienlaikus arī nevar tikt pakārtots pieteicējas vienpusējam viedoklim – tas ir objektīvi jānoskaidro.

[8] Attiecībā uz pierādīšanas nastu jāņem vērā, ka vispirms personai, kura prasa labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ir pienākums vispārīgi iesniegumā iestādei norādīt, kāda satura administratīvo aktu un ar kādu pamatojumu tā sagaida. Ja tiek prasīts atmaksāt nodokļu pārmaksu, tad ir jānorāda uz šādas pārmaksas esību, kas parasti prasa arī uzrādīt faktus par pārmaksas izveidošanos un apjomu. Pašam nodokļu maksātājam ir jāseko savam nodokļu samaksas apjomam un jāformulē pārmaksas atmaksas pieprasījums – tas tieši izriet no tā, ka šāds pieprasījums ir iesniedzams, tātad arī atbilstoši ar noteiktu saturu formulējams. Ja iestāde, šos faktus pārbaudot, nonāk pie citiem secinājumiem, tai nelabvēlīgs lēmums ir jāpamato ar attiecīgiem faktiem.

[9] Pārbaudot apgabaltiesas spriedumā atspoguļoto pierādījumu vērtējumu, secināms turpmāk minētais.

[10] Apgabaltiesas sprieduma 10.punktā ir konstatēts, ka šajā lietā pieteicējas iesniegums iestādei ir bijis par to pārmaksas rašanās periodu, par kuru tika veikts audits, t.i., par 2010.gada 1.janvāri–30.aprīli. Šādu secinājumu tiesa izdarīja no tā, ka sākotnējā iesniegumā pieteicēja nebija precizējusi konkrētus taksācijas periodus, bet pēc audita veikšanas iesniegtajā atkārtotajā iesniegumā bija atsauce uz to, ka pēc audita pabeigšanas ir beidzies termiņš, kurā Valsts ieņēmumu dienestam ir jāpieņem lēmums.

Šāds secinājums izdarīts, neņemot vērā pieteicēja iesniegumu tiešo tekstu.

2011.gada 5.janvāra iesniegumā pieteicēja patiešām nav norādījusi konkrētus taksācijas periodus, kad nodokļu pārmaksa izveidojusies, tomēr pieteicēja ir norādījusi, ka pārmaksa izveidojusies pirms 2010.gada 30.jūnija, kā arī lūgusi Valsts ieņēmumu dienestu ņemt vērā tā rīcībā esošo informāciju par pārmaksas izveidošanās periodiem. Tas neizslēdz arī taksācijas periodus pirms auditētā perioda – 2010.gada 1.janvāra–30.aprīļa.

Pēc tam Valsts ieņēmumu dienests veica auditu, pieteicējai paziņojot, ka iesnieguma izskatīšanas termiņš, ievērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” pārejas noteikumu 63.punktu, iestāsies pēc audita. No tā nevar secināt, ka pēc audita tiks izskatīta tikai tās pārmaksas pamatotība, kas izveidojusies auditētajā periodā – šāda sakarība no tiesību normām un Valsts ieņēmumu dienesta lēmumiem neizriet.

Attiecīgi, kad pieteicēja pēc audita pabeigšanas atkārtoti lūdza pieņemt lēmumu par nodokļu pārmaksas atmaksu, turklāt norādot uz 2011.gada 5.janvāra iesniegumu (kas tika iesniegts pirms audita), nav objektīva pamata šo iesniegumu sasaistīt tieši ar auditēto periodu – audits vienkārši bija šķērslis jautājuma izlemšanai par nodokļa pārmaksas atmaksu.

Pēc audita pabeigšanas pieņemtajā Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 24.februāra lēmumā Nr. 9.14.1/5004 norādīts, ka tiek izskatīts pieteicējas iesniegums par pārmaksas, kas izveidojusies par laika periodu no 2010.gada 1.janvāra līdz 31.martam, atmaksu. Arī Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 7.marta lēmumā Nr. 9.14.1/6070, ar kuru Valsts ieņēmumu dienests atbilstoši Administratīvā procesa likuma 85.panta otrās daļas 3.punktam daļēji atcēla 2012.gada 24.februāra lēmumu, norādīts, ka tiek izskatīts pieteicēja pieprasījums par pārmaksas, kas izveidojusies par laika periodu no 2010.gada 1.janvāra līdz 31.martam, atmaksu. Taču 2011.gada 16.aprīļa sūdzībā par minēto lēmumu pieteicēja skaidri iebilst, ka tās sākotnēji (2011.gada 5.janvāra iesniegumā) prasītā pārmaksa nav tieši par auditēto periodu, bet par laiku pirms 2010.gada 30.jūnija, kā arī atkal norāda, ka Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā ir informācija par pārmaksas izveidošanās periodu.

Līdz ar to apgabaltiesas secinājums, ka no pieteicējas 2012.gada 26.janvāra iesnieguma nepārprotami izriet, ka pieteicēja konkrētās summas atmaksu saista ar auditēto periodu, nav balstīts uz visiem pierādījumiem, kas šajā ziņā ir jāvērtē. Ir neloģiski no pašas pieteicējas iesnieguma secināt tādu tā saturu, pret kuru pieteicēja nekavējoties iebildusi, kad tādu iesnieguma interpretāciju pirmoreiz uzzināja no Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma, un turpina iebilst arī šobrīd.

[11] Apgabaltiesas spriedums arī nesniedz atbildi uz pieteicējas argumentu, ka Valsts ieņēmumu dienests ar vēlāku lēmumu ir sakarā ar noilgumu dzēsis tādu nodokļu pārmaksu, kas esot pieteicējai jau atmaksāta.

Pieteicējas arguments balstās uz vispārīgiem loģikas apsvērumiem, kas uzrāda tiesas sprieduma pretrunu. Kā redzams no apgabaltiesas sprieduma, tiesa ir konstatējusi, ka:

1. izskatot 2011.gada 5.janvāra un 2012.gada 26.janvāra iesniegumu par 141 905 latu pārmaksas (par periodu pirms 2010.gada 30.jūnija) atmaksu, pārmaksa ar procesu noslēdzošo 2012.gada 7.marta lēmumu ir tikusi pilnībā atmaksāta;
2. izskatot 2012.gada 28.aprīļa iesniegumu par 141 905 latu pārmaksas atmaksu (par periodu pirms 2010.gada 30.jūnija), iestāde konstatējusi vēl atlikušu summu 83 535,41 lata apmērā, bet to dzēsusi sakarā ar noilgumu.

Apgabaltiesa norādījusi, ka otrajā gadījumā pieteicējai bija iespējas Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēt. Tomēr apgabaltiesas spriedums nesniedz izskaidrojumu, kā šie abi konstatējumi var pastāvēt vienlaikus.

Jāņem vērā, ka 2011.gada 5.janvāra iesniegumā pieteicēja prasījusi atmaksāt tieši tādu pašu summu par tāpat formulētu pārmaksas veidošanās periodu. Tas liek domāt, ka pieteicēja ar iesniegumu otrajā procesā ir vēlreiz prasījusi to pašu pārmaksu. Šādos apstākļos nav skaidrs, vai otrais process pārklājas ar pirmo vai starp tiem pastāv cita sakarība. Ja pirmais iesniegums ietver tādu pašu prasījumu un par šo prasījumu tiek turpināts tiesas process, tad tiesai, kamēr vien pastāv faktiska un tiesiska iespēja to darīt, ir pienākums izlemt prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu pilnībā. Tas prasa arī visu faktu noskaidrošanu, noskaidrojot pretrunas pieteicējas un iestādes apgalvojumos par pārmaksu esību, rašanās periodiem un pārmaksu pieprasīšanas brīdi. Turklāt, kā jau iepriekš norādīts, pieteicējai, ja tā vēlas panākt labvēlīga administratīvā akta izdošanu, vispirms pašai ir jānorāda uz apstākļiem, kas ir šāda prasījuma pamatā.

[12] Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Augstākā tiesa

**nosprieda:**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 30.maija spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt pieteicējai Kuusakoski Oy drošības naudu 71,14 *euro*.