**Nodokļu parāda pārcelšanas tiesiskā daba**

Nodokļu administrācijas veiktā parāda pārcelšana, kura pilnībā atkarīga no privāttiesību jomā noregulētajām tiesiskajām attiecībām, nav jauns administratīvais akts, bet iekšējs organizatorisks lēmums. Iestāde šādā gadījumā, neizdodot jaunu administratīvo aktu, administratīvā akta adresātu aizstāj ar tā tiesību pārņēmēju

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2018.gada 8.februāra**

**LĒMUMS**

**Lieta Nr. 680072017, SKA-892/2018**

ECLI:LV:AT:2018:0208.SKA089218.4.L

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Rudīte Vīduša,

tiesnesis Andris Guļāns,

tiesnese Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja SIA „Reģionālā zemju pārvalde” blakus sūdzību par Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2017.gada 30.novembra lēmumu, ar kuru atteikts pieņemt pieteikumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Saskaņā ar Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistra 2015.gada 21.aprīļa lēmumu „Par reorganizācijas ierakstīšanu komercreģistrā” komercreģistrā veikts ieraksts par maksātnespējīgās AS „REVERSED” (tagad AS „Latzemes aktīvi”) reorganizāciju – sadalīšanu, nodalot daļu mantas no komercsabiedrības un izveidojot meitas sabiedrības, tostarp pieteicēju SIA „Reģionālā zemju pārvalde”.

Rīgas domes Pašvaldības ieņēmumu pārvalde (turpmāk – pārvalde) konstatēja, ka maksātnespējīgajai AS „REVERSED” par laikposmu līdz 2015.gada 30.aprīlim ir izveidojies nekustamā īpašuma nodokļa parāds 578,95 *euro* par vairākiem nekustamajiem īpašumiem. Tā kā AS „REVERSED” maksātnespējas procesa ietvaros šie nekustamie īpašumi nodalīti pieteicējai, ar pārvaldes 2015.gada 16.oktobra lēmumu Nr. PIP‑15‑14078‑nd/5‑7/15‑269480-AL ,,Par nekustamā īpašuma nodokli” (turpmāk – 2015.gada 16.oktobra lēmums) pieteicējai kā solidāri atbildīgai pārcelts minētais nekustamā īpašuma nodokļa parāds.

[2] Pieteicēja 2016.gada 6.septembrī vērsās iestādē ar lūgumu uzsākt administratīvo procesu no jauna un dzēst nodokļa parādu. Rīgas dome ar 2017.gada 30.janvāra lēmumu tā galīgajā noformējumā šo lūgumu noraidīja.

Administratīvā rajona tiesa, izskatot pieteicējas sūdzību, ar 2017.gada 14.jūnija lēmumu lietā Nr. A420179317 apmierināja pieteicējas sūdzību un uzlika par pienākumu pārvaldei atkārtoti izskatīt pieteicējas 2016.gada 6.septembra iesniegumu par administratīvā procesa uzsākšanu no jauna.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Rīgas domes 2017.gada 6.septembra lēmumu Nr. 2-30/RD-17-1964-nd, ar kuru atstāts negrozīts pārvaldes 2017.gada 28.jūnija lēmums daļā, ar kuru noraidīts pieteicējas lūgums atcelt 2015.gada 16.oktobra lēmumu daļā par pārcelto nekustamā īpašuma nodokļa parādu 578,95 *euro*.

Nepiekrītot lēmumam, pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu.

[3] Administratīvās rajona tiesas tiesnesis ar 2017.gada 30.novembra lēmumu atteicās pieņemt pieteikumu, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 191.panta pirmās daļas 1.punktu. Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Rīgas pašvaldība, piesakot kreditora prasījumu, ir rīkojusies pēc privāto tiesību normām, lai jau esošu nodokļu parādu pieprasītu no nodokļu maksātāja saistību pārņēmējas – pieteicējas, kurai nodalīti nekustamie īpašumi un uz tiem gulstošās saistības. Tādējādi viena nodokļu maksātāja vietā ir iestājies cits. Taču tas pats par sevi nav mainījis tiesisko attiecību – nodokļa samaksas pienākumu par nekustamo īpašumu, kas no maksātnespējīgās AS „REVERSED” nodalīts pieteicējai. Nodokļa nomaksas pienākums jau iepriekš ticis noteikts ar administratīvajiem aktiem maksātnespējīgajai AS „REVERSED”, un to spēkā esību tiesai nav pamata apšaubīt. Rīgas domei nebija nepieciešamības izdot jaunu administratīvo aktu par pieteicējas pienākumu maksāt nodokli. Administratīvie akti jau bija izdoti, un pieteicēja stājās maksātnespējīgās AS „REVERSED” vietā kā šo administratīvo aktu adresāts. Citiem vārdiem, pieteicēja pārņēmusi reorganizētās sabiedrības procesuālās tiesības administratīvajā procesā par pienākumu nomaksāt nodokli (Administratīvā procesa likuma 33.pants).

[3.2] 2015.gada 16.oktobra lēmums pārnest nodokļa parādu uz pieteicējas kontu ir iekšējs organizatorisks lēmums – tādā veidā attiecīgā pašvaldības iestāde organizē savu darbu, lai varētu pieprasīt jau pastāvošo nodokļa parādu no nodokļu parāda pārņēmēja. Līdz ar to tas nav patstāvīgs administratīvais akts vai faktiskā rīcība.

[4] Pieteicēja par tiesneša lēmumu iesniedza blakus sūdzību. Tajā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Ar pārsūdzēto lēmumu nevis izskatīts jautājums par administratīvā procesa uzsākšanu no jauna, bet gan tajā atkārtoti tikai izskatīts lūgums atcelt 2015.gada 16.oktobra lēmumu par nodokļu parāda pārcelšanu. Tādējādi iestāde nav izpildījusi Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 14.jūnija lēmumā lietā Nr. A420179317 uzlikto pienākumu.

[4.2] Rīgas dome nav izvērtējusi visus faktiskos apstākļus, kā arī pārsūdzēto lēmumu nav pamatojusi ne ar Civillikuma, ne likuma „Par nodokļiem un nodevām”, ne Komerclikuma, ne Maksātnespējas likuma normām. Tas pamatots vien ar konstatējumu, ka 2015.gada 16.oktobra lēmums kā obligātais administratīvais akts kļuvis neapstrīdams un saistošs pieteicējai, kā arī viedokli, ka AS „Latzemes aktīvi” sanācijas plānā iekļauts cita nodokļa maksātāja maksājamais nekustamā īpašuma nodoklis.

[4.3] Pieteicēja, pretēji tiesas atzītajam, vēlas nevis, lai iestāde izdod jaunu administratīvo aktu, bet gan pilda tiesas lēmumu un uzsāk administratīvo procesu no jauna.

**Motīvu daļa**

[5] Pieteicēja pārsūdz lēmumu, ar kuru pēc Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 14.jūnija lēmuma par pienākumu izskatīt iesniegumu par administratīvā procesa uzsākšanu no jauna iestāde atkārtoti apstiprināja pieteicējas pienākumu maksāt no AS „Latzemes aktīvi” pārcelto nodokļa summu.

[6] Pārbaudot pieteikumā un pieteicējas blakus sūdzībā minētos apstākļus un salīdzinot tos ar ierakstiem Tiesu informācijas sistēmā, konstatējams turpmāk minētais.

Pēc AS „Latzemes aktīvi” reorganizācijas, bet pirms maksātnespējas procesa noslēguma pašvaldība pārcēla AS „Latzemes aktīvi” aprēķināto nodokļa parādu pieteicējai.

Pēc maksātnespējas procesa noslēgšanās pieteicēja vērsās pašvaldībā ar lūgumu dzēst nodokļu parādu sakarā ar to, ka maksātnespējas process noslēdzies, tiesai apstiprinot sanācijas plānu, kurā šis nodokļu parāds dzēsts. Pēc pašvaldības noraidoša lēmuma (Rīgas domes 2017.gada 30.janvāra lēmums) pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā, lūdzot atzīt par prettiesisku un atcelt Rīgas domes 2017.gada 30.janvāra lēmumu un uzlikt par pienākumu iestādei izdot labvēlīgu administratīvo aktu par pārceltā nodokļu parāda dzēšanu.

Administratīvās rajona tiesas tiesnesis:

1. pieņēma pieteicējas pieteikumu daļā kā sūdzību par iestādes procesuālu lēmumu – atteikšanos uzsākt administratīvo procesu no jauna par nodokļu parāda pārcelšanu (lieta Nr. A420179317);
2. atteicās pieņemt pieteikumu daļā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu par nodokļu parāda dzēšanu, jo tas nav izskatāms, pirms nav izskatīta sūdzības lieta.

Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi pieteicējas blakus sūdzību, atcēla lēmumu daļā par atteikšanos pieņemt pieteikumu un nosūtīja jautājumu par pieteikuma pieņemšanu jaunai izlemšanai Administratīvajai rajona tiesai.

Administratīvās rajona tiesas tiesnesis izdalīja šo pieteikumu atsevišķā tiesvedībā un ierosināja lietu Nr. A420224517 (pieteicēja blakus sūdzībā norādījusi kļūdainu lietas numuru) par labvēlīga administratīvā akta izdošanu par nodokļu parāda dzēšanu. Lieta vēl nav izskatīta pēc būtības.

Savukārt ierosinātajā sūdzības lietā Administratīvā rajona tiesa ar 2017.gada 14.jūnija lēmumu apmierināja pieteicējas sūdzību un uzlika pienākumu pašvaldībai izskatīt pieteicējas iesniegumu par administratīvā procesa uzsākšanu no jauna sakarā ar to, ka pēc sanācijas plāna apstiprināšanas atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 25.2pantam un pārejas noteikumu 146.punktam iestādei ir jālemj par nodokļu parāda dzēšanu.

[7] Tādējādi konstatējams, ka Administratīvās rajona tiesas tiesvedībā bija ierosinātas divas lietas – sūdzības lieta par administratīvā procesa uzsākšanu no jauna un lieta par labvēlīga administratīvā akta izdošanu – par vienu un to pašu tiesisko attiecību – par iestādes pienākumu dzēst nodokļa parādu atbilstoši maksātnespējas procesa noslēgumā pieņemtajam tiesas lēmumam.

Tiesa ir saskatījusi divas procesuālas iespējas, kā to varētu risināt, turklāt tas ticis darīts, ierosinot divas lietas.

Šāda pieeja nav pareiza un neatbilst Administratīvā procesa likuma regulējumam. Administratīvā procesa likuma 191.panta pirmās daļas 2.punkts liedz pieņemt pieteikumu, ja tiesā jau ir ierosināta lieta starp tiem pašiem procesa dalībniekiem par to pašu priekšmetu un uz tā paša pamata.

Neatkarīgi no tā, ka viena lieta bija ierosināta atšķirīgā procesuālā kārtībā (kā par sūdzību), Administratīvās rajona tiesas tiesnesim, saņemot no apgabaltiesas izskatīšanai nosūtīto pieteikuma daļu, bija jāizvērtē, vai divu prasījumu izveidošanās ir pieļaujama, un jāmeklē saprātīgs risinājums likuma ietvaros.

[8] Augstākā tiesa atzīst par pamatotu Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2017.gada 30.novembra lēmumā (t.i., kura pareizība šeit tiek pārbaudīta) ietverto secinājumu, ka nodokļu administrācijas veiktā parāda pārcelšana, kura pilnībā atkarīga no privāttiesību jomā noregulētajām tiesiskajām attiecībām (šai gadījumā – komercsabiedrības reorganizācijas) nav jauns administratīvais akts, bet iekšējs organizatorisks lēmums. Tādā veidā iestāde administratīvā akta adresātu aizstāj ar tā tiesību pārņēmēju (Administratīvā procesa likuma 33.pants). Tas nenozīmē jauna administratīvā akta izdošanu (sal. par fiziskās personas mantinieku: *Augstākās tiesas 2009.gada 3.novembra lēmums lietā Nr. SKA-742/2009 (A42504907)*). Tiesiskās sekas rada agrāk izdotais administratīvais akts par nodokļu parādu un privāttiesiski apstākļi. Persona savas tiesības iebilst pret parāda piedziņu var īstenot, ja iestāde uzsāk izpildes procesu, – iesniedzot sūdzību par izpildi.

[9] Līdz ar to Administratīvās rajona tiesas tiesneša lēmums ir pareizs.

[10] Vienlaikus, kā jau norādīts, noris tiesvedība, kurā pieteicēja lūdz dzēst nodokļu parādu. Ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 25.2pantu un pārejas noteikumu 146.punktu, pieteicējai ir tiesības vērsties iestādē ar iesniegumu par nodokļu parāda dzēšanu, ja tas izriet no maksātnespējas procesa. Izskatot iesniegumu, iestādei ir jāievēro privāttiesību jomā noteiktais tiesiski saistošais noregulējums. Tā kā likums konkrēti paredz parāda dzēšanu kā patstāvīgu tiesiskās sekas radošu lēmumu, persona ir tiesīga lūgt attiecīgu administratīvo aktu izdot (sal. par nodokļu parāda dzēšanu sakarā ar izpildes termiņa beigšanos: *Augstākās tiesas 2015.gada 31.marta spriedums lietā Nr. SKA-75/2015 (A420436311)*).

Tādējādi tiesiskais strīds tiks pēc būtības atrisināts otrajā Administratīvās rajona tiesas ierosinātajā lietā, pārbaudot tieši tos faktiskos un tiesiskos apstākļus, kuri ir arī šobrīd izskatāmā pieteikuma pamatā.

[11] Ievērojot iepriekšminētos apsvērumus, secināms, ka Administratīvā rajona tiesa nepamatoti bija uzlikusi iestādei pienākumu izskatīt pieteicējas iesniegumu par administratīvā procesa uzsākšanu no jaunu par lēmumu, ar kuru tika pārcelts nodokļu parāds.

Ja iestāde uzsāk administratīvā akta pārskatīšanu pēc būtības, tad rezultātā pieņemtais lēmums ir jauns administratīvais akts. Tā tiesiskumu vajadzības gadījumā var pārbaudīt administratīvajā tiesā vispārējā kārtībā, ja pieteicējs vēršas tiesā.

Tomēr šajā gadījumā, kad lēmums, kuru tiesa uzdeva pārskatīt, nemaz nebija administratīvais akts, arī tiesvedība par šāda lēmuma pārskatīšanu nav pieļaujama, neskatoties uz Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 14.jūnija lēmumu.

Līdz ar to Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2017.gada 30.novembra lēmums atstājams negrozīts.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 323.panta pirmās daļas 1.punktu un 324.panta pirmo daļu, Augstākā tiesa

**nolēma:**

atstāt negrozītu Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2017.gada 30.novembra lēmumu, bet SIA „Reģionālā zemju pārvalde” blakus sūdzību noraidīt.

Lēmums nav pārsūdzams.