**Tiesiskās aizsardzības procesa laikā aprēķināto nodokļu nomaksas nokavējuma naudu apstrīdēšana**

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 3.aprīļa**

**LĒMUMS**

**Lieta Nr. 670000920, SKA-935/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:0403.SKA093520.5.L](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A0403.SKA093520.5.L)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Rudīte Vīduša, Dzintra Amerika, Andris Guļāns

rakstveida procesā izskatīja SIA „Biodegviela” blakus sūdzību par Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2020.gada 20.janvāra lēmumu, ar kuru atteikts pieņemt SIA „Biodegviela” pieteikumu.

**Aprakstošā daļa**

[1]  2017.gada 17.martā ierosināts pieteicējas SIA „Biodegviela” tiesiskās aizsardzības process. 2017.gada 29.maijā uzsākts īstenot pieteicējas tiesiskās aizsardzības procesu un apstiprināt tiesiskās aizsardzības procesa pasākumu plānu, nosakot īstenošanas termiņu – divus gadus.

2019.gada 4.aprīlī pieteicēja vērsās Valsts ieņēmumu dienestā ar iesniegumu, kurā lūgusi pieņemt lēmumu par nokavējuma naudas aprēķināšanas pārtraukšanu (apturēšanu) pieteicējas nodokļu maksājumiem, kuru samaksas termiņš iestājies pēc 2017.gada 17.marta un kuri iekļauti tiesiskās aizsardzības procesa pasākumu plānā.

Valsts ieņēmumu dienests 2019.gada 23.aprīļa vēstulē Nr. 30.5-4.4.1/30669 pieteicējai norādījis, ka tiesību normas neparedz iespēju nodokļu administrācijai lemt par kārtējiem nokavētajiem nodokļu maksājumiem aprēķinātās nokavējuma naudas samazināšanu vai nepiemērošanu.

Pieteicēja, nepiekrītot šādai atbildei, vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu, lūdzot izdot labvēlīgu administratīvo aktu par nokavējuma naudas aprēķināšanas apturēšanu laika posmā no 2017.gada 17.marta līdz pieteicējas tiesiskās aizsardzības procesa pabeigšanai.

[2] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2020.gada 20.janvāra lēmumu pieteicējas pieteikumu atteikts pieņemt, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 191.panta 8.punktu. Lēmumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] No Maksātnespējas likuma 37.panta pirmās daļas izriet, ka pēc būtības ar tiesiskās aizsardzības procesa ierosināšanu tiek ierobežotas kreditoru tiesības vērsties pret parādnieku un tiek apturēts kreditoru prasījumu pieaugums.

[2.2] No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta sestās daļas 5.punkta izriet, ka Valsts ieņēmumu dienests nedrīkst uzsākt vai tam ir jāaptur piedziņa bezstrīda kārtībā attiecībā uz nokavēto nodokļu maksājumiem, kas radušies pirms nodokļu maksātāja maksātnespējas procesa pasludināšanas vai pirms stājies spēkā tiesas lēmums par tiesiskās aizsardzības procesa ierosināšanu. Savukārt minētās normas pēdējais teikums precizē, ka pēc maksātnespējas pasludināšanas vai tiesiskās aizsardzības procesa ierosināšanas nodokļu maksājumi veicami vispārējā kārtībā un izņēmums attiecībā uz šiem maksājumiem nav piemērojams.

No Maksātnespējas likuma 11.panta otrās daļas, 62.panta otrās daļas, 169. un 170.panta izriet, ka no maksātnespējas procesa depozīta ir sedzamas maksātnespējas procesa izmaksas, tostarp kārtējie nodokļu maksājumi. Tātad arī Maksātnespējas likums paredz, ka attiecībā uz kārtējiem nodokļu maksājumiem nav noteikti izņēmumi un tie ir jāmaksā normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā.

Ņemot vērā minēto, pieteicējai no tiesību normām neizriet tiesības prasīt pārtraukt aprēķināt nokavējuma naudu no 2017.gada 17.marta, kad ierosināts pieteicējas tiesiskās aizsardzības process.

[2.3] Atsakoties pieņemt pieteikumu, atkrīt pamats atsevišķi lemt par tajā ietverto pagaidu aizsardzības lūgumu.

[3] Pieteicēja par tiesneša lēmumu iesniedza blakus sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Maksātnespējas likuma 37.panta pirmā daļa ir pamats apturēt nokavējuma naudas aprēķināšanu tām nodokļu summām, kuru samaksas termiņš ir iestājies pēc 2017.gada 17.marta.

[3.2] Neņemot vērā Maksātnespējas likuma 37.panta pirmās daļas 8.punktu, Valsts ieņēmumu dienests novedīs pieteicēju līdz maksātnespējai. Tas ir pretrunā ar minētā likuma 3.panta pirmajā daļā noteikto tiesiskās aizsardzības procesa mērķi.

[3.3] Tiesa nav ņēmusi vērā likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta ceturtās daļas 1.punkta „d” apakšpunktu, kas konkrēti norāda, ka nokavējuma naudas aprēķināšana ir jāpārtrauc.

[3.4] Tiesa nav vērtējusi jautājumu par nokavējuma naudas aprēķināšanas apturēšanu, bet vērtējusi Valsts ieņēmumu dienesta tiesības veikt kārtējo nodokļu uzrēķinu. Taču nokavējuma nauda, kā tas izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 22.punkta, nav pielīdzināma nodokļiem, tā ir procentu maksājums.

**Motīvu daļa**

[4] No pieteikuma neizriet, ka Valsts ieņēmumu dienests būtu izdevis administratīvo aktu, ar kuru pieteicējai būtu papildus aprēķināti nodokļu maksājumi (piemēram, kā tas ir nodokļu audita gadījumā).

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 1. un 2.punktu nodokļu maksātājam pašam ir pienākums aprēķināt maksājamo nodokļu summas un noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas. Tātad nodokļu maksātājam pašam jāseko līdzi savu maksājamo nodokļu apmēram un, iestājoties samaksas termiņam, jāveic attiecīgais maksājums. Tā kā šis pienākums izriet no likuma, Valsts ieņēmumu dienestam (vismaz sākotnēji) nav jāpieņem īpašs lēmums, ar kuru personai tiek aprēķināts maksājamais nodoklis.

Ar maksājamo nodokli cieši saistīta ir nokavējuma nauda. Arī nokavējuma naudas samaksas pienākums izriet no likuma, proti, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otrajā daļā noteikts, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda. Tātad arī par šīs summas samaksu Valsts ieņēmumu dienestam nav jāpieņem īpašs lēmums.

Ņemot vērā minēto, situācijā, kad nodokļu maksātājs pats aprēķinājis nodokli un nav ievērojis tā samaksas termiņu, normatīvie akti neparedz nodokļu administrācijas iestādei pienākumu pārskatīt nodokļu maksātāja nodokļu samaksas pienākumu. Nav paredzēta arī iespēja nodokļu maksātājam vērsties iestādē un sekojoši tiesā ar lūgumu turpmāk neaprēķināt nodokļus, tostarp ar tiem saistītos maksājumus (izskatāmajā gadījumā nokavējuma naudu). Tas nozīmē, ka personai nav tiesību vērsties tiesā un prasīt izdot attiecīgu labvēlīgu administratīvo aktu par nodokļu, tostarp nokavējuma naudas, turpmāku neaprēķināšanu, jo tiesiskās sekas izriet tieši no likuma.

[5] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta pirmo daļu nodokļu maksājumus atbilstoši nodokļu deklarācijai, avansa maksājumu aprēķinam, kā arī citiem dokumentiem par maksājumiem budžetā vai pēc nodokļu administrācijas kontroles aprēķinātos nodokļu maksājumus (arī soda naudu), kuri nav samaksāti nodokļu likumos vai citos normatīvajos aktos noteiktajā termiņā, un ar tiem saistīto nokavējuma naudu, kā arī izdevumus par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā nodokļu administrācija piedzen bezstrīda kārtībā, pamatojoties uz lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu.

Tātad, ja persona noteiktā termiņā labprātīgi neveic nodokļu maksājumus atbilstoši nodokļu aprēķinam, pārskatam, deklarācijai vai avansa maksājuma aprēķinam, nodokļu administrācijas iestāde pieņem lēmumu par nodokļa bezstrīda piedziņu.

Šis lēmums ir vērsts uz nodokļu maksājumu piespiedu izpildi, ko regulē Administratīvā procesa likuma D daļa.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 363.panta otro daļu nokavētā nodokļa maksājuma izpildes stadijā privātpersonai ir piešķirtas tiesības prasīt veikt tiesas kontroli par to, vai piespiedu izpilde atbilst tiesību normām (*Senāta 2008.gada 13.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-327/2008 (A42173005) 11.punkts*).

Tātad gadījumā, ja Valsts ieņēmumu dienests, uzsākot piespiedu piedziņu, prasītu samaksāt arī nokavējuma naudu, nodokļu maksātājam, ja tas nepiekristu nokavējuma naudas aprēķinam, būtu iespēja pret to iebilst tiesā. Tiesas procesā būtu iespējams pārbaudīt, vai Valsts ieņēmumu dienesta viedoklis, ka no likuma izriet pienākums maksāt arī nokavējuma naudu, ir pamatots.

[6] Tomēr šajā situācijā ir jāņem vērā, ka atbilstoši Madonas rajona tiesas 2017.gada 29.maija spriedumam civillietā Nr. C23037517 tiek īstenots pieteicējas tiesiskās aizsardzības process. Līdz ar to ir jānoskaidro, kādam tiesiskajam režīmam šādā situācijā pakļauti kārtējie nodokļu un nodevu maksājumi un ar tiem saistītās iespējamās nokavējuma naudas, un kā tas ietekmē nodokļu maksātāja iespējas vērsties tiesā un iebilst pret nokavējuma naudas piedziņu.

[7] Tiesiskās aizsardzības process ir tiesiska rakstura pasākumu kopums, kura mērķis ir atjaunot parādnieka spēju nokārtot savas saistības, ja parādnieks nonācis finansiālās grūtībās vai uzskata, ka tajās nonāks (Maksātnespējas likuma 3.panta pirmā daļa). Tiesiskās aizsardzības procesa ierosināšana zināmā mērā ierobežo kreditoru tiesības nekavējoties vērsties pret parādnieku (Maksātnespējas likuma 37.pantā noteiktās tiesiskās aizsardzības procesa ierosināšanas sekas) un tādējādi dod iespēju parādniekam, piemērojot noteiktas tiesiskās aizsardzības procesa metodes (Maksātnespējas likuma 38.pants), atjaunot spēju nokārtot savas saistības.

Tiesiskās aizsardzības procesa ietvaros parādniekam (tas ir, izskatāmajā gadījumā pieteicējai) ir pienākums izstrādāt, saskaņot ar kreditoriem un pēc tiesas apstiprinājuma īstenot tiesiskās aizsardzības procesa pasākumu plānu (Maksātnespējas likuma 40.pants, 45.panta pirmā daļa).

[8] Kārtējie nodokļu un nodevu maksājumi atbilstoši Maksātnespējas likuma 167.panta trešās daļas 2.punktam ietilpst tiesiskās aizsardzības procesa izdevumos, kas līdz ar tiesiskās aizsardzības procesa uzraugošās personas atlīdzību veido tiesiskās aizsardzības procesa izmaksas (Maksātnespējas likuma 11.panta pirmā daļa, 166.–167.pants). Parādniekam ir pienākums segt šīs izmaksas, pamatojoties uz Maksātnespējas likuma 49.panta trešās daļas 3.punktu.

Tiesiskās aizsardzības procesa izdevumi ir atsevišķa maksājumu kategorija, kas nodalāma no kreditoru prasījumiem. Kā noteikts Maksātnespējas likuma 38.panta septītajā daļā, uz procesa izdevumiem neattiecina tiesiskās aizsardzības procesa metodes (maksājumu saistību izpildes atlikšanu u.c.).

Atbilstoši Maksātnespējas likuma 167.panta otrajai daļai arī tiesiskās aizsardzības procesa izdevumu apmēru un to segšanas kārtību paredz tiesiskās aizsardzības procesa pasākumu plānā.

[9] Tiesiskās aizsardzības procesa pasākumu plāna nepildīšana ir viena no maksātnespējas procesa pazīmēm (Maksātnespējas likuma 57.panta pirmās daļas 9.punkts). Par pasākumu plāna nepildīšanu tiesiskās aizsardzības procesa uzraugošajai personai ir pienākums nekavējoties informēt kreditorus, kam savukārt ir tiesības iesniegt pietiekumu par parādnieka maksātnespēju (Maksātnespējas likuma 51.panta otrās daļas 2.punkts un trešās daļas 2.punkts), kā arī parādniekam pašam ir pienākums iesniegt tiesai maksātnespējas pieteikumu, kad tas nespēj pildīt pasākumu plānu (Maksātnespējas likuma 51.panta piektā daļa).

Tātad, kā redzams no likuma, ja parādnieks nepilda tiesiskās aizsardzības procesa pasākumu plānu, ir jāpiemēro cits saistību izpildes līdzeklis – maksātnespējas process. Tas atbilst tiesiskās aizsardzības procesa būtībai – uz laiku ierobežot kreditoru tiesības pilnā apmērā vērsties pret parādnieku, ļaujot parādniekam pārkārtot savu darbību ar mērķi atjaunot veiksmīgu saimniecisko darbību un tādējādi norēķināties ar kreditoriem. Pasākumu plāna neizpilde liecina, ka šādu mērķi sasniegt parādniekam neizdodas un kreditoru intereses tiek lielākā mērā apdraudētas.

Savukārt, ja parādniekam tiek pasludināts maksātnespējas process, tad turpmāka kreditoru prasījumu apmierināšana ir iespējama tieši maksātnespējas procesa ietvaros.

[10] Ievērojot iepriekš minēto, secināms, ka piespiedu piedziņa attiecībā uz tiesiskās aizsardzības procesa pasākumu plānā ietvertiem maksājumiem būtu pretrunā ar tiesiskās aizsardzības procesa būtību. Proti, ja reiz parādnieks nespēj pildīt pasākumu plānu, tā ir indikācija, ka būtu uzsākams maksātnespējas process ar attiecīgu kreditoru prasījumu apmierināšanas kārtību. Tas attiecas arī uz pasākumu plānā ietvertajām tiesiskās aizsardzības procesa izmaksām (arī kārtējiem nodokļu maksājumiem), kuru segšana ir nepieciešama sekmīgam tiesiskās aizsardzības procesam.

[11] No tā savukārt izriet, ka tiesiskās aizsardzības procesa laikā nevajadzētu pastāvēt situācijai, ka nodokļu administrācija vērš piespiedu piedziņu pret parādnieku attiecībā uz kārtējiem nodokļu maksājumiem. Līdz ar to nodokļu maksātājam varētu nerasties iespēja pret piedzenamo summu apmēru un pamatojumu iebilst, vēršoties ar sūdzību administratīvajā tiesā.

[12] Tādējādi, tā kā tiesiskās aizsardzības procesa ietvaros parādniekam var nebūt iespējas uzsākt tiesisko strīdu par to, vai Valsts ieņēmumu dienests kā kreditors pamatoti prasa ietvert tiesiskās aizsardzības procesa pasākumu plānā kādu kārtējo nodokļu maksājumu (arī nokavējuma naudu), tas varētu būt pamats apsvērt, vai nodokļu maksātājam nebūtu atzīstamas tiesības vērsties administratīvajā tiesā ar pieteikumu par publiski tiesisko attiecību konstatēšanu, tas ir, par to, vai no normatīvā akta šāds pienākums izriet (Administratīvā procesa likuma 184.panta pirmās daļas 3.punkts). Pretējā gadījumā nodokļu maksātājam nebūtu iespēja nevienā tiesas procesā pārbaudīt Valsts ieņēmumu dienesta prasības pamatotību.

Līdz ar to vispārīgi ir atzīstams, ka tiesiskās aizsardzības procesa laikā parādniekam būtu atzīstamas tiesības vērsties administratīvajā tiesā ar prasījumu par pienākuma maksāt nokavējuma naudu konstatēšanu, un šāds prasījums ir izskatāms administratīvā procesa kārtībā.

[13] Administratīvās rajona tiesas tiesnesis atzinis, ka pieteicējai nav subjektīvo tiesību vērsties tiesā. Šo secinājumu tiesnesis izdarījis, pamatojoties uz to, ka nokavējuma naudu Valsts ieņēmumu dienests aprēķina pamatoti. Tātad tiesnesis faktiski ir izskatījis lietu pēc būtības, un tas nav pieļaujams, atsakoties pieņemt pieteikumu sakarā ar subjektīvo tiesību neesību. Līdz ar to lēmums ir kļūdains.

[14] Vienlaikus Senāts turpmāk minēto apsvērumu dēļ uzskata, ka tiesneša lēmumā izdarītie secinājumi par nokavējuma naudas aprēķināšanas pamatotību ir pareizi, tādēļ ir pamats pieteikumu atteikt izskatīt kā acīmredzami nepamatotu (noraidāmu pēc būtības).

[15] Pieteicēja savu pieteikumu pamato ar divām tiesību normām:

1. Maksātnespējas likuma 37.panta pirmo daļu (noteic tiesiskās sekas tiesiskās aizsardzības procesa ierosināšanai, tostarp nodokļu prasījumu nokavējuma naudas aprēķināšanas apturēšanu);
2. likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta ceturtās daļas 1.punkta „d” apakšpunktu (noteic, ka nokavējuma naudas aprēķināšana tiek pārtraukta komercsabiedrībām, kurām tiesa ierosinājusi tiesiskās aizsardzības procesu, – no dienas, kad tiesa pieņēmusi nolēmumu par attiecīgās tiesiskās aizsardzības procesa lietas ierosināšanu).

Senāts vērš uzmanību uz jau iepriekš norādītajām Maksātnespējas likuma normām, kurās ir nodalīti, pirmkārt, kreditoru prasījumi, uz kuriem tieši attiecas tiesiskās aizsardzības procesa ierosināšanas sekas un kuru apmierināšanai tiek piemērotas tiesiskās aizsardzības procesa metodes, un, otrkārt, tiesiskās aizsardzības procesa izmaksas, tostarp procesa izdevumi. Tiesiskās aizsardzības procesa mērķis ir pasargāt parādnieku no tūlītējas kreditoru vēršanās pret parādnieku pilnā apmērā, tomēr tiesiskās aizsardzības procesa izmaksas ir jāsedz pilnā apmērā atbilstoši tai kārtībai, kāda ietverta tiesiskās aizsardzības pasākuma plānā. Tas attiecas arī uz kārtējiem nodokļu maksājumiem. Tas nozīmē arī to, ka pieteicējas norādītās tiesību normas, piemērojot tās sistēmiski kopsakarā ar citām Maksātnespējas likuma normām un ievērojot tiesiskās aizsardzības procesa būtību, nepasargā no negatīvām sekām – nokavējuma naudas aprēķināšanas – gadījumā, ja nodokļu maksātājs neievēro kārtējo nodokļu samaksas termiņus. Pieteicējas norādītās normas atspoguļo tiesiskās aizsardzības procesa būtību – pasargāt no tūlītējām negatīvām sekām parādnieku, kurš nespēj laikus pilnīgā apmierināt kreditoru prasījumus, kuru dēļ parādnieks izvēlējies uzsākt šo tiesiskās aizsardzības procesu. Normas līdz ar to attiecas uz tiem nodokļu maksājumiem, kuriem termiņš iestājies līdz tiesiskās aizsardzības procesa ierosināšanai.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 191.1panta pirmo daļu, 323.panta pirmās daļas 3.punktu un 324.panta pirmo daļu, Senāts

**nolēma:**

atcelt Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2020.gada 20.janvāra lēmumu, ar kuru atteikts pieņemt SIA „Biodegviela” pieteikumu;

atteikt izskatīt SIA „Biodegviela” pieteikumu kā acīmredzami nepamatotu;

noraidīt SIA „Biodegviela” blakus sūdzību.

Lēmums nav pārsūdzams.