NORAKSTS
Lieta Nr.A42337306
SKA – 257/2009

S P R I E D U M S

Rīgā 2009.gada 18.jūnijā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja tiesnese V.Kakste
senators A.Guļāns
senators J.Neimanis

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Inesei Budrevičai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz maksātnespējīgās sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Civilbūve" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 31.janvāra lēmuma Nr.3.1/2869 atcelšanu, sakarā ar maksātnespējīgās sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Civilbūve" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 13.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] 2005.gada 16.jūnijā pieteicēja MSIA „Civilbūve" pasludināta par maksātnespējīgu.

2005.gada 5.jūlijā Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālā iestāde iesniegusi kreditora pieteikumu par 25 307,01 latiem, tostarp valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām 5094,56 latiem.

2005.gada 17.oktobrī pieteicēja vērsās Valsts ieņēmumu dienestā, lūdzot atmaksāt uzņēmumu ienākuma nodokļa pārmaksu 231,81 latu.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Liepājas nodaļas 2005.gada 26.oktobra lēmumu uzņēmumu ienākuma nodokļa pārmaksa 231,81 lats tika novirzīts aktuālo parādu, proti, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu dzēšanai.

Izskatījusi pieteicējas sūdzību, Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālā iestāde ar 2005.gada 9.decembra lēmumu Nr.1-5/233 atstāja negrozītu apstrīdēto lēmumu.

Pieteicēja minēto reģionālās iestādes lēmumu apstrīdēja Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram, kurš ar 2006.gada 31.janvāra lēmumu Nr.3.1/2869 atstāja negrozītu apstrīdēto lēmumu.

[2] Pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 31.janvāra lēmuma Nr.3.1/2869 atcelšanu un pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2007.gada 26.oktobra spriedumu pieteikumu apmierināja, proti, atcēla Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 31.janvāra lēmumu Nr.3.1/2869 un uzlika pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pieteicējai pārmaksāto uzņēmumu ienākuma nodokli 238,81 lata apmērā.

[4] Izskatījusi lietu sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru uzlikts pienākums Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pārmaksāto uzņēmumu ienākuma nodokli, Administratīvā apgabaltiesa ar 2008.gada 13.novembra spriedumu pieteikumu noraidīja.

Spriedumā norādīti tālāk minētie argumenti.

[4.1] Ņemot vērā Administratīvā procesa likuma 302.panta pirmās daļas nosacījumus, tiesai lieta jāizskata pēc būtības tādā apjomā, kā lūgts apelācijas sūdzībā, proti, jāvērtē, vai konkrētajā gadījumā ir pamats izdot labvēlīgu administratīvo aktu.

[4.2] Speciālās tiesību normas, piemēram, likums „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju", neregulē nodokļa pārmaksas atmaksu gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir maksātnespējīgs. Tātad ir piemērojams vispārīgais likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.pantā ietvertais regulējums.

[4.3] Izvērtējot kopsakarā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta otro un trešo daļu, secināms, ka tiesības uz konkrētās nodokļa pārmaksas atmaksu ierobežo divi faktori – nokavētie nodokļu maksājumi un nodokļu maksātāja vai to amatpersonu saistība ar kriminālprocesu par nodarījumu, kas var ietekmēt nodokļa apmēra noteikšanu. Tātad,

lai nodokļu maksātājam rastos tiesības saņemt nodokļa pārmaksas atmaksu, jākonstatē gan attiecīga nodokļa pārmaksa, gan likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta trešajā daļā norādīto apstākļu neesamība.

[4.4] Lietā nav strīda, ka pieteicējai līdz maksātnespējas pasludināšanai bija radusies uzņēmumu ienākuma nodokļa pārmaksa 238,81 lata apmērā. Nav strīda par to, ka nav konstatēta pieteicējas vai tās amatpersonu saistība ar nodokļa apmēra noteikšanu ietekmējošiem kriminālprocesiem. Lietā jāvērtē, vai pieteicējai, pieprasot uzņēmumu ienākuma nodokļa pārmaksas atmaksu, bija nokavētie nodokļu maksājumi.

[4.5] Nokavētie nodokļu maksājumi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 26.panta pirmās daļas izpratnē ir nodokļu un ar tiem saistītie maksājumi, ko nodokļu deklarācijās aprēķinājis pats maksātājs vai nodokļu samaksas kontroles rezultātā noteikusi nodokļu administrācija vai kurus nodokļu maksātājs nav samaksājis likumā, citos normatīvajos aktos vai nodokļu administrācijas lēmumā noteiktajā termiņā. Pieteicējai līdz maksātnespējas pasludināšanai bija aprēķināti un termiņā nesamaksāti nodokļu maksājumi 25 307,01 lata apmērā. Šie maksājumi bija ieskaitāmi kreditora prasījumos pret maksātnespējīgo uzņēmumu. Lietā ir strīds par to, vai nokavēto nodokļu maksājumu ieskaitīšana kreditora prasījumos nozīmē, ka attiecīgajam nodokļu maksātājam nav nokavēto nodokļu maksājumu.

[4.6] Tiesas ieskatā tas, ka nokavētie nodokļu maksājumi sakarā ar nodokļu maksātāja pasludināšanu par maksātnespējīgu ieskaitāmi kreditora prasījumā, nenozīmē, ka konkrētam nodokļu maksātājam nav nokavēto nodokļu maksājumu. Gadījumā, ja nodokļu maksātājs pasludināts par maksātnespējīgu, nodokļu administrācijai nav tiesību nokavētos nodokļu maksājumus piedzīt bezstrīda kārtībā. Šāds maksājums ieskaitāms kreditora prasījumā maksātnespējīgam uzņēmumam. Tomēr tiesības iesniegt kreditora prasījumu par nokavētajiem nodokļu maksājumiem, tā iesniegšana un akceptēšana nenozīmē, ka mainās nokavēto nodokļu maksājumu daba. Tāpat kreditora prasījuma iesniegšana un tā akceptēšana nerada pamatu dzēst konkrētam nodokļu maksātājam nokavētos nodokļu maksājumus valsts budžetam. Ja nodokļu maksātājs pasludināts par maksātnespējīgu, mainās nokavētā nodokļu maksājuma atgūšanas kārtība, nevis tā daba. Nokavēto nodokļu maksājumu tiesisko statusu nodokļu maksājumi zaudē tikai tad, ja tie tiesību normās noteiktajā kārtībā samaksāti, piedzīti, atgūti maksātnespējas procesā vai dzēsti.

[4.7] Tā kā nodokļu administrācijas kreditora prasījums par nokavētajiem nodokļu maksājumiem netika apmierināts ne pieprasījuma atmaksāt uzņēmumu ienākuma nodokļa

pārmaksu izskatīšanas laikā, ne arī lietas izskatīšanas laikā, secināms, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa pārmaksu pieprasa nodokļu maksātājs, kuram ir nokavētie nodokļu maksājumi. Tātad nav izpildīti visi priekšnosacījumi pārmaksāta nodokļa atmaksas iegūšanai, un prasījums par labvēlīga akta izdošanu ir noraidāms.

[5] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot tālāk minētos argumentus.

[5.1] Nav pamatots tiesas secinājums, ka gadījumos, kad nodokļu maksātājs pasludināts par maksātnespējīgu, piemērojami likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta trešajā daļā noteiktie ierobežojumi pārmaksāto summu atmaksai.

[5.2] Atbilstoši likuma „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju" 64.panta pirmās daļas 1.punktam parādnieka manta ir parādnieka aktīvi maksātnespējas pieteikuma iesniegšanas brīdī. Tātad uzņēmumu ienākuma nodokļa pārmaksa 231,81 lata apmērā atzīstama par pieteicējas mantu, kuru administrators saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju" 52.panta pirmās daļas 5.punktu iekļauj parādnieka mantas sarakstā, uz kuru vēršami kreditora prasījumi. Visu parādnieka mantu, tostarp naudas līdzekļus, pārvalda administrators.

[5.3] Valsts ieņēmumu dienests ir tāds pats kreditors kā jebkura cita persona, kurai ir prasījuma tiesības pret parādnieku. Likumā „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju" noteikta kārtība, kādā kreditoriem jāpiesaka savi prasījumi pret parādnieku, kreditoru apstiprināšanas kārtība un secība, kādā bankrota procedūras laikā tiek segti pieteiktie kreditora prasījumi, tostarp nodokļu parādi. Tātad Valsts ieņēmumu dienestam maksātnespējas procesā ir tādas pašas tiesības un pienākumi kā jebkuram citam kreditoram.

[5.4] Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju" 47.panta pirmo daļu līdz ar maksātnespējas lietas ierosināšanu kreditoram aizliegts veikt individuālas darbības, ar kurām tiek nodarīti zaudējumi kreditoru kopuma interesēm. Tātad nevienam kreditoram nav tiesību vienpusējā kārtā veikt tādas darbības, kas samazina kopējo parādnieka aktīvu vērtību, no kuriem būtu sedzami visu kreditoru prasījumi, tostarp veicot ieskaitu. Arī likuma „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju" 106.panta otrā daļa noteic, ka nav pieļaujama parādnieka saistību pilnīga vai daļēja dzēšana ar ieskaitu. Šī tiesību norma attiecināma uz nodokļu parādiem.

[5.5] Konkrētajā gadījumā pieteicējai ir prasījuma tiesības pret Valsts ieņēmumu dienestu 231,81 lata apmērā, bet Valsts ieņēmumu dienestam ir prasījuma tiesības pret

pieteicēju 25 307,01 lata apmērā, kuras nav iespējams dzēst ar ieskaitu. Ja tiek atzīts, ka Valsts ieņēmumu dienestam saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta trešo daļu nav tiesību atmaksāt nodokļu pārmaksu maksātnespējīgam nodokļu maksātājam, kuram ir nodokļu parādi, jāsecina, ka šādas nodokļu pārmaksas nav iespējams ne atgūt, ne arī ieskaitīt nodokļu parādu dzēšanai, kas kreditoriem saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju" 100.panta pirmo daļu liedz pieņemt lēmumu par bankrota procedūras pabeigšanu, jo parādniekam saglabājas aktīvi. Šāda normu interpretācija nav pareiza, un praksē tā radītu absurdas situācijas.

[6] Tiesas sēdē iestādes pārstāve neatzina kasācijas sūdzību. Pieteicējas pārstāvis uz tiesas sēdi nebija ieradies.

Ievērojot Administratīvā procesa likuma 342.pantu, Senāts nolēma lietu izskatīt bez pieteicējas pārstāvja piedalīšanās.

Motīvu daļa

[7] Lietā ir izšķirams jautājums, vai Valsts ieņēmumu dienestam ir pienākums atmaksāt pieteicējai nodokļa pārmaksu, kura radusies līdz pieteicējas pasludināšanai par maksātnespējīgu.

Apgabaltiesa atzina, ka nav pamata pārmaksāto nodokli atdot pieteicējai, tā kā neatkarīgi no maksātnespējas pasludināšanas ir atzīstams, ka pieteicējai ir nodokļa parādi, kas atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta trešajai daļai ir šķērslis nodokļa pārmaksu atdot nodokļa maksātājam. Apgabaltiesas ieskatā sabiedrības maksātnespējas gadījumā ir piemērojamas likuma „Par nodokļiem un nodevām" normas, tā kā likums „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju" nodokļa pārmaksas atmaksu neregulē.

Senāts norāda, ka, tā kā likuma „Par nodokļiem un nodevām" un likuma „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju" normas ne iestādes lēmuma pieņemšanas laikā, ne lietas izskatīšanas tiesā laikā (šobrīd – Maksātnespējas likums) tieši neregulē nodokļu pārmaksu atdošanu nodokļu maksātājam tā maksātnespējas gadījumā, tās ir tulkojamas pēc jēgas. Apgabaltiesa tiesību normas ir iztulkojusi tikai gramatiski un tādēļ nonākusi pie nepareiza rezultāta.

[8] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta otrās daļas pirmais teikums noteic, ka pārmaksātās nodokļu summas pēc nodokļu maksātāja pamatota pieprasījuma atmaksājamas 15 dienu laikā pēc pieprasījuma iesniegšanas nodokļu administrācijai, ja konkrēto nodokļu likumi neparedz citu atmaksāšanas laiku un kārtību.

Atbilstoši šā likuma 28.panta trešajai daļai šā panta otrās daļas nosacījumi nav piemērojami nodokļu maksātājiem, kuriem ir nokavētie nodokļu maksājumi nokavēto nodokļu un ar tiem saistīto maksājumu apmērā, kā arī nodokļu maksātājiem, pret kuriem vai pret kuru amatpersonām ierosināta krimināllieta par krāpšanu, dokumentu viltošanu, izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai citiem noziedzīgiem nodarījumiem, kas var ietekmēt nodokļu apmēra noteikšanu, izņemot gadījumus, kad pieņemts lēmums par krimināllietas izbeigšanu vai likumīgā spēkā ir stājies attaisnojošs tiesas spriedums.

Šā likuma 28.panta ceturtā daļa noteic, ka nodokļu administrācijas pienākums ir nodokļu maksātājiem, kuriem ir nokavētie budžetā ieskaitāmie nodokļu maksājumi un kuriem ir izveidojušās nodokļu pārmaksas, šā panta pirmajā un otrajā daļā minētajos gadījumos bez nodokļu maksātāja iesnieguma pārmaksātās nodokļu summas novirzīt nodokļu parādu un ar tiem saistīto maksājumu segšanai, vienlaikus proporcionāli sedzot pamatparādu, soda naudu, pamatparāda palielinājuma naudu un nokavējuma naudu.

Šā likuma 28.panta piektā daļa noteic, ja konkrētā nodokļa likums paredz veikt nodokļu revīziju (auditu), lai atmaksātu pārmaksāto nodokli, nodokļa pārmaksa atmaksājama daļā, kuras pamatotība apstiprinājusies nodokļu revīzijas (audita) rezultātā; kurā nodokļu revīzija (audits) turpinās, ja pēc atmaksāšanas iespējamā nodokļa parāda saistība tiek pastiprināta ar galvojumu vai nodrošināta ar ķīlu.

Šā likuma 28.panta sestā daļa noteic, ka nodokļa pārmaksa, kuras pamatotība tiek papildus izvērtēta, netiek atmaksāta līdz nodokļu revīzijas (audita) beigām, ja nodokļu maksātājs neiesniedz šā panta piektajā daļā minēto galvojumu vai negarantē šīs summas atmaksāšanu ar ķīlu.

[9] No šā tiesiskā regulējuma ir secināms, ka pamatā gadījumos, kad nodokļu maksātājam ir izveidojušies gan nodokļu parādi, gan nodokļu pārmaksa, nodokļu administrācija pati novirza pārmaksātās summas parādu segšanai. Turklāt nodokļu maksātājs var prasīt pārmaksātās nodokļa summas viņam atmaksāt. Šādā gadījumā iestādei, pirmkārt, ir pienākums pārbaudīt vai pārmaksas atmaksai nepastāv likumā noteiktie šķēršļi, tas ir, vai personai nav nodokļu parādi, kā arī, vai nav uzsākts

kriminālprocess, kas varētu ietekmēt nodokļu apmēru. Otrkārt, iestādei, pirms atmaksāt nodokli, ir tiesības pārbaudīt pārmaksu pamatotību (veikt auditu). Ja nav objektīvu šaubu par nodokļu apmēru un pārmaksas pamatotību, tas ir, ja nav bijis audits vai kriminālprocess vai arī tie ir noslēgušies ar rezultātu, kas neapstiprina nodokļu apmēru un pārmaksu nepareizību, pārmaksātās summas ir uzskatāmas par nodokļa maksātāja mantu, kas attiecīgi ir atdodama nodokļa maksātājam vai ieskaitāma viņa citu nodokļu parādos, ja tādi ir. Šādā situācijā tiesību normas neparedz iestādes tiesības neatdot (neatmaksāt) personai pārmaksāto nodokli, bet paturēt to savā rīcībā, ja nodoklis netiek novirzīts parādu segšanai. Nodokļa pārmaksas neatmaksāšana nodokļu maksātājam sakarā ar nodokļu parādiem ir saistīta tieši ar to novirzīšanu šo parādu samaksai.

Lietā nav strīda par to, ka maksātnespējas gadījumā nodokļa pārmaksa nav ieskaitāma nodokļu parādos, jo tādējādi varētu tikt aizskartas citu kreditoru intereses. Tomēr no iestādes un apgabaltiesas apsvērumiem ir secināms, ka uzņēmuma maksātnespējas gadījumā šā uzņēmuma mantas daļa (nodokļa pārmaksa) var atrasties viena no kreditoriem (Valsts ieņēmumu dienesta) rīcībā, tā kā atdot to uzņēmumam liedz šā uzņēmuma saistības (nodokļu parādi) pret kreditoru (Valsts ieņēmumu dienestu).

Šāds tiesiskās situācijas noregulējums neizriet no apgabaltiesas piemēroto tiesību normu jēgas, tādēļ atbilstoši iepriekš minētajiem secinājumiem, pārmaksa ir atdodama nodokļu maksātājam.

[10] Turklāt, kā to pamatoti norādījusi arī pieteicēja, ir jāņem vērā, ka administratoram atbilstoši likuma „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju" 52.panta pirmās daļas 5.punktam ir jāsastāda tās parādnieka mantas saraksts, uz kuru vēršami kreditoru prasījumi. Savukārt atbilstoši šā likuma 64.panta pirmajai daļai parādnieka (maksātnespējīgās personas) manta šā likuma izpratnē ir parādnieka aktīvi maksātnespējas pieteikuma iesniegšanas brīdī; saskaņā ar šā likuma 65.pantu atgūtā manta; augļi, kas iegūti no parādnieka mantas maksātnespējas procesa laikā; cita maksātnespējas procesa laikā likumīgā ceļā iegūta manta. Līdzīgi arī no 2008.gada 1.janvāra spēkā esošā Maksātnespējas likuma 86.pants paredz, ka parādnieka manta šā likuma izpratnē ir parādnieka nekustamais īpašums, kustamā manta, tajā skaitā naudas līdzekļi; saskaņā ar šā likuma 87.pantu atgūtā manta; augļi, kas iegūti no parādnieka mantas maksātnespējas procesa laikā; maksātnespējas procesa laikā cita tiesiski iegūtā manta; manta, kas atrodas tikai Latvijā, ja pret parādnieku uzsākta Padomes regulas Nr.1346/2000 3.panta 2.punktā noteiktā maksātnespējas procedūra (panta pirmā daļa).

Parādnieka mantas sarakstā, uz kuru vēršami kreditoru prasījumi, nav iekļaujama manta, uz kuru saskaņā ar normatīvajiem aktiem nevar vērst piedziņu (panta otrā daļa).

Nav pamata uzskatīt, ka pārmaksātās nodokļu summas konkrētajos apstākļos nebūtu atzīstamas par parādnieka mantu, uz kuru vēršami kreditoru prasījumi. Ievērojot minēto, arguments, ka nodokļu maksātājam ir nodokļu parādi, maksātnespējas gadījumā nav pietiekams, lai nodokļu administrācija atteiktos atmaksāt nodokļa pārmaksu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 13.novembra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja tiesnese	*(paraksts)*	V.Kakste
Senators	*(paraksts)*	A.Guļāns
Senators	*(paraksts)*	J.Neimanis

NORAKSTS PAREIZS
Tiesnese V.Kakste
Rīgā 2009.gada 18.jūnijā