**Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta 3.2daļā noteiktā termiņa piemērošana**

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta 3.2daļā noteiktais termiņš ir vērsts uz tiesiskās noteiktības veicināšanu. Valsts nedrīkst neierobežotu laiku neatmaksāt pārmaksātos nodokļus, ja kompetentās iestādes nav atklājušas faktus, kas varētu būt pamats pārmaksātās summas aizturēšanai.

Tomēr tiesiskā noteiktība vien neatsver pārmaksāto nodokļu atmaksāšanu, ja brīdī, kad nodokļu administrācijai likumā noteiktajā kārtībā ir jāizlemj jautājums par pārmaksātās summas atmaksāšanu vai aizturēšanu, šāds pamats tās aizturēšanai ir jau radies. Gan no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta trešās daļas, gan no šā panta 3.2daļas izriet skaidra likumdevēja izšķiršanās neatmaksāt nodokļu maksātājam finanšu līdzekļus situācijā, ja nodokļu maksātājs vai tā amatpersona kriminālprocesā ir ieguvusi tādas personas statusu, kurai ir tiesības uz aizstāvību. Šādā gadījumā vairs nav šaubu par finanšu līdzekļu aizturēšanas nepieciešamību un 28.panta 3.2daļā norādītā termiņa iestāšanās nevar attaisnot finanšu līdzekļu atmaksāšanu (JUDIKATŪRAS MAIŅA).

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 22.februāra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr.A420654710, SKA-522/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:0222.A420654710.13.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2021:0222.A420654710.13.S)

Administratīvo lietu departaments kopsēdē šādā sastāvā: senatori Rudīte Vīduša, Dzintra Amerika, Jautrīte Briede, Andris Guļāns, Vēsma Kakste, Anita Kovaļevska, Veronika Krūmiņa, Diāna Makarova, Dace Mita, Lauma Paegļkalna, Valters Poķis, Līvija Slica un Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz maksātnespējīgās SIA „Dzimtā sēta” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 1.marta lēmuma Nr. 22.4/14265 atzīšanu par prettiesisku, sakarā ar maksātnespējīgās SIA „Dzimtā sēta” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 13.maija spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Pieteicēja SIA „Dzimtā sēta” (kopš 2009.gada 23.oktobra – maksātnespējīga) 2010.gada 6. un 9.decembrī vērsās Valsts ieņēmumu dienestā, lūdzot atmaksāt auditā atzīto pievienotās vērtības nodokļa pārmaksāto summu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta 3.2daļu. Minētā norma lēmuma pieņemšanas laikā noteica: ja kriminālprocess ir uzsākts par šā panta trešajā daļā minētajiem noziedzīgajiem nodarījumiem saistībā ar nodokļu maksātāja darbību un 18 mēnešu laikā pēc tā uzsākšanas konkrētais nodokļu maksātājs vai tā amatpersona nav ieguvusi tādas personas statusu, kurai ir tiesības uz aizstāvību, pārmaksātā nodokļu summa tiek atmaksāta šā panta otrajā daļā paredzētajā kārtībā.

Valsts ieņēmumu dienests ar 2011.gada 1.marta lēmumu Nr. 22.4.6/14265 lūgumus noraidīja. Pieteicēja šo un vairākus citus dienesta lēmumus pārsūdzēja tiesā.

[2] Ar Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 17.oktobra spriedumu lietā Nr. A420478411 (kas ir viena no šajā lietā apvienotajām lietām) Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 1.marta lēmums Nr. 22.4.6/14265 atzīts par prettiesisku. Administratīvā apgabaltiesa 2013.gada 14.augusta spriedumā šajā lietā atzina, ka minētais lēmums ir tiesisks, bet Senāts ar 2015.gada 16.janvāra spriedumu atcēla apgabaltiesas spriedumu attiecīgajā daļā.

[3] Izskatot lietu no jauna daļā par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 1.marta lēmuma Nr. 22.4.6/14265 atzīšanu par prettiesisku, Administratīvā apgabaltiesa ar 2020.gada 13.maija spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Pieteicējas bijusī amatpersona ieguva tādas personas statusu, kam ir tiesības uz aizstāvību, kad bija pagājuši nedaudz vairāk nekā likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta 3.2daļā noteiktie 18 mēneši nodokļu pārmaksātās summas aizturēšanai. Lietā izšķirams jautājums, vai dienests šādā situācijā bija tiesīgs aizturēt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu.

[3.2] Ja dienests pieteicējas lūgumus būtu skatījis tai pašā dienā, kad tie iesniegti, tad pieteicējai būtu atmaksājama aizturētā pārmaksātā summa. Tomēr dienestam lēmums bija jāpieņem 30 dienu termiņā.

[3.3] Būtu pārāk formāli piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta 3.2daļu un, neskatoties uz to, ka pieteicēja amatpersona ir ieguvusi tādas personas statusu, kurai ir tiesības uz aizstāvību, atmaksāt pārmaksāto nodokļu summu tikai tāpēc, ka procesa virzītājs nav ievērojis likumā noteikto 18 mēnešu termiņu. Termiņš tika nokavēts par 13 dienām. Noteicošā ir tā tiesiskā situācija, kāda pastāv pārmaksātās nodokļa summas pieprasījuma izskatīšanas brīdī, jo iestādei ir jāpārliecinās, vai noziedzīgās darbības, par kurām ierosināta krimināllieta, ir ietekmējušas vai ar lielu ticamību varēja ietekmēt pieteicējas pienākumu samaksāt nodokļus. Šādā situācijā dienests nedrīkstētu atmaksāt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu, kuras atgūšana vēlāk varētu kļūt neiespējama. Turklāt strīds ir par ievērojamu summu, tāpēc iestādei vēl jo rūpīgāk bija jāizvērtē atmaksāšanas pamatotība.

[3.4] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta trešās daļas mērķis ir aizkavēt iespējami nepamatotu naudas summu izmaksu no valsts budžeta, ja radies pamats aizdomām par noziedzīgām darbībām, kas ietekmējušas nodokļu samaksu un kuras var būt tieši saistītas ar konkrēto nodokļu maksātāju. Savukārt 28.panta 3.2daļa likumā iekļauta tāpēc, lai ierobežotu un regulētu pārmaksātās nodokļu summas atmaksāšanas aizturēšanas termiņu. 28.panta 3.2daļa nav tulkojama atrauti no šā panta trešās daļas mērķa. 18 mēnešu termiņš nav saprotams tādējādi, ka, ja 18 mēnešu laikā pēc kriminālprocesa uzsākšanas konkrētais nodokļu maksātājs vai tā amatpersona nav ieguvusi tādas personas statusu, kurai ir tiesības uz aizstāvību, pārmaksātā nodokļu summa tiek atmaksāta jebkurā gadījumā, neņemot vērā citus apstākļus.

Šajā gadījumā, atmaksājot pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu laikā, kad pieteicējas bijusī amatpersona ieguvusi aizdomās turētā statusu kriminālprocesā par izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu samaksas, ja ar to nodarīti zaudējumi valstij lielā apmērā organizētā grupā, un par noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu vai citas mantas legalizēšanu lielā apmērā organizētā grupā, netiktu sasniegts taisnīgs rezultāts.

Līdz ar to lēmuma pieņemšanas brīdī dienestam bija pamats aizturēt pārmaksātās summas izmaksu, jo nebija iestājušies likuma 28.panta 3.2daļā minētie apstākļi.

[4] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Tiesa ir kļūdaini interpretējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta 3.²daļu. Normā noteiktais 18 mēnešu termiņš ir materiāli tiesisks prekluzīvs termiņš. Tiesiska nozīme ir tikai tiem apstākļiem, kas ir iestājušies šajā termiņā.

[4.2] Tiesai nebija pamata piemērot vispārīgo tiesību normu – likuma „Par nodokļiem un nodevām” trešo daļu – situācijā, kad ir iestājušies speciālajā tiesību normā – likuma 28.panta 3.2daļā – noteiktie apstākļi. Pastāvot speciālai pazīmei, neiestājas 28.panta trešajā daļā noteiktās sekas, bet pārmaksātā nodokļu summa ir atmaksājama. Pretējā gadījumā zūd 3.2daļā noteiktā termiņa jēga.

[4.3] Senāts viedokli par strīdus normas interpretāciju un piemērošanu šajā lietā ir paudis 2015.gada 16.janvāra sprieduma 11.punktā un 2016.gada 4.oktobra lēmuma 14.punktā. Apgabaltiesa nav vadījusies no šīm atziņām un tādējādi ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 350.pantu.

[4.4] Tiesa nav vērtējusi apstākli, ka 2010.gada 17.decembra lēmums par pieteicējas amatpersonas atzīšanu par aizdomās turēto ir atcelts, līdz ar to tas nevar radīt pieteicējai nelabvēlīgas tiesiskas sekas.

[4.5] Lai samērotu nodokļu maksātāja tiesības un valsts intereses, ir iespēja veikt kriminālprocesuālas darbības, piemēram, pieņemt lēmumu par mantas arestu, lai aizkavētu iespējami nepamatotu naudas summu atmaksāšanu no valsts budžeta.

[4.6] Pieteicēja vērsās dienestā ar pieteikumu par tādas pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu, kas bija apstiprināta audita rezultātā. Līdz ar to apgabaltiesas secinājums, ka rodas pamats aizdomām par to, ka minētās darbības ir saistītas ar pieteicējas saimniecisko darbību un var ietekmēt pieteicējas pienākumu samaksāt nodokļus, ir pretējs lietas faktiskajiem apstākļiem.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos norāda, ka kasācijas sūdzība nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[6] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.pants (*šeit un turpmāk redakcijā, kas bija spēkā līdz 2011.gada 16.maijam*) regulē nepareizi piedzīto maksājumu un pārmaksāto nodokļu summu atmaksāšanu.

Panta otrā daļa noteic nodokļu maksātāja pārmaksātās nodokļu summas atmaksāšanas kārtību.

Panta trešā daļa paredz, ka šā panta pirmās un otrās daļas noteikumi nav piemērojami nodokļu maksātājiem, kuriem ir nokavētie nodokļu maksājumi nokavēto nodokļu un ar tiem saistīto maksājumu apmērā, kā arī, ja saistībā ar nodokļu maksātāja darbību vai pret nodokļu maksātāju vai tā amatpersonām uzsākts kriminālprocess par krāpšanu, dokumentu viltošanu, izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu samaksas vai citiem noziedzīgiem nodarījumiem, kas var ietekmēt nodokļu apmēra noteikšanu, izņemot gadījumus, kad pieņemts lēmums par kriminālprocesa izbeigšanu personu reabilitējošu apstākļu dēļ vai likumīgā spēkā ir stājies attaisnojošs tiesas spriedums.

Savukārt atbilstoši panta 3.2daļai, ja kriminālprocess ir uzsākts par šā panta trešajā daļā minētajiem noziedzīgajiem nodarījumiem saistībā ar nodokļu maksātāja darbību un 18 mēnešu laikā pēc tā uzsākšanas konkrētais nodokļu maksātājs vai tā amatpersona nav ieguvusi tādas personas statusu, kurai ir tiesības uz aizstāvību, pārmaksātā nodokļu summa tiek atmaksāta šā panta otrajā daļā paredzētajā kārtībā.

[7] Senāts 2015.gada 16.janvāra spriedumā šajā lietā atzina, ka apgabaltiesa ir nepareizi piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.pantu, proti, apgabaltiesa piemērojusi panta trešo daļu situācijā, kad bija jāpiemēro panta 3.2daļa. Senāts savu secinājumu pamatoja ar to, ka šādu viedokli sniegusi Finanšu ministrija, kas ir atbildīga par nodokļu politiku, kā arī šāda interpretācija ir nodokļu maksātājam labvēlīgāka. Senāta spriedumā norādīts, ka atbilstoši Finanšu ministrijas viedoklim, ja uzsāktā kriminālprocesa laikā nav iegūti pierādījumi, lai pieteicēja 18 mēnešu laikā pēc tā uzsākšanas iegūtu tādas personas statusu, kurai ir tiesības uz aizstāvību, tad pārmaksātās nodokļu summas ir atmaksājamas likuma 28.panta otrajā daļā paredzētajā kārtībā; 28.panta 3.2daļa likumā iekļauta tāpēc, lai ierobežotu un regulētu pārmaksātās nodokļu summas atmaksas aizturēšanas termiņu (*sprieduma 11.punkts*).

Senāta 2016.gada 4.oktobra lēmumā šajā lietā norādīts, ka ar Senāta 2015.gada 16.janvāra spriedumu atzīts, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta trešā daļa nav piemērojama tad, ja izpildās panta 3.2daļā paredzētie tiesiskie apstākļi un apgabaltiesas spriedums nav pareizs, ciktāl nav ņemts vērā 18 mēnešu termiņš, kuram beidzoties, zūd pamats pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanas aizkavēšanai (*lēmuma 14.punkts*).

Senāts turpmāk minēto iemeslu dēļ atkāpjas no 2015.gada 16.janvāra spriedumā un 2016.gada 4.oktobra lēmumā paustā viedokļa par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta 3.2daļas piemērošanu.

[8] Pārmaksātās nodokļu summas pēc savas būtības ir valsts rīcībā nonākuši nodokļu maksātāja finanšu līdzekļi, kas atmaksājami nodokļu maksātājam. Tomēr likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta trešajā daļā ir minēti gadījumi, kad valsts šos nodokļu maksātāja finanšu līdzekļus var uz laiku paturēt savā rīcībā, nodokļu maksātājam attiecīgajā laikā pilnībā liedzot ar tiem rīkoties, tai skaitā izmantot tos savā saimnieciskajā darbībā un gūt no tiem peļņu. Līdz ar to šādā situācijā rodas nodokļa maksātāja Latvijas Republikas Satversmes 105.pantā ietverto tiesību uz īpašumu ierobežojums (sal. *Satversmes tiesas 2018.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr. 2017-12-01 16.punkts*).

[9] Kā to jau iepriekš atzinis Senāts un pamatoti norādījusi arī apgabaltiesa, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta trešajā daļā noteiktā strīdus regulējuma mērķis ir aizkavēt iespējami nepamatotu naudas summu izmaksu no valsts budžeta, ja radies pamats aizdomām par noziedzīgām darbībām, kas ietekmējušas nodokļu samaksu un kuras var būt tieši saistītas ar konkrēto nodokļu maksātāju (piemēram, *Senāta 2006.gada 9.maija sprieduma lietā Nr. SKA-139/2006 (A42171404) 10.2.punkts*). Proti, situācijās, kad valsts rīcībā atrodas nodokļu maksātāja finanšu līdzekļi, tie netiek atdoti nodokļu maksātājam, ja ir aizdomas, ka noziedzīga nodarījuma rezultātā nodokļu maksātājs nav pareizi veicis nodokļu samaksu. Šāds regulējums rada iespēju no šiem finanšu līdzekļiem segt noziedzīga nodarījuma rezultātā nesegtos maksājumus un samazina risku, ka to atgūšana vēlāk var kļūt neiespējama.

[10] Savukārt 28.panta 3.2daļas mērķis ir samērot minēto interešu aizsardzību ar nodokļu maksātājiem uzlikto ierobežojumu un veicināt tiesisko noteiktību. Norma ierobežo termiņu, kādā aizturama pārmaksātā nodokļu summa, ja procesa virzītājs nav saskatījis pamatu piešķirt procesuālu statusu pašam nodokļu maksātājam vai tā amatpersonām. Šāda procesa virzītāja rīcība ilgākā laika periodā netieši liecina, ka nav konstatēta saistība starp nodokļu maksātāju un noziedzīgajām darbībām, radot pamatu pārskatīt turpmākas finanšu līdzekļu aizturēšanas nepieciešamību. Līdz ar to abas minētās normas nav pretrunīgas, bet gan veido vienotu sistēmu attiecībā uz nodokļu maksātāja tiesībām konkrētā situācijā.

[11] Jāņem vērā, ka 28.panta 3.2daļā noteiktais termiņš ir vērsts uz tiesiskās noteiktības veicināšanu. Valsts nedrīkst neierobežotu laiku neatmaksāt pārmaksātos nodokļus, ja kompetentās iestādes nav atklājušas faktus, kas varētu būt pamats pārmaksātās summas aizturēšanai.

Tomēr tiesiskā noteiktība vien neatsver pārmaksāto nodokļu atmaksāšanu, ja brīdī, kad nodokļu administrācijai likumā noteiktajā kārtībā ir jāizlemj jautājums par pārmaksātās summas atmaksāšanu vai aizturēšanu, šāds pamats tās aizturēšanai ir jau radies. Gan no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta trešās daļas, gan no šā panta 3.2daļas izriet skaidra likumdevēja izšķiršanās neatmaksāt nodokļu maksātājam finanšu līdzekļus situācijā, ja nodokļu maksātājs vai tā amatpersona kriminālprocesā ir ieguvusi tādas personas statusu, kurai ir tiesības uz aizstāvību. Šādā gadījumā vairs nav šaubu par finanšu līdzekļu aizturēšanas nepieciešamību un 28.panta 3.2daļā norādītā termiņa iestāšanās nevar attaisnot finanšu līdzekļu atmaksāšanu.

Lai arī vispārīgi valstij ir pienākums rīkoties noteiktā laikā, lai pārmaksātās summas aizturēšana nebūtu nesamērīgi ilga, tās atmaksāšana tad, kad jau ir konstatējams risks (nodokļu maksātāja amatpersonai noteikts statuss kriminālprocesā par noziedzīgiem nodarījumiem, kas var ietekmēt nodokļu apmēra noteikšanu), būtu neatbilstoša abu normu mērķim. Ja nodokļu administrācija lemj jautājumu par pārmaksātās nodokļu summas atmaksāšanu, jebkurā gadījumā persona vēl nav atguvusi šo naudu – tātad tiesiskā noteiktība tāpat neiestāsies, pirms likumā noteiktajā termiņā netiks pieņemts lēmums par pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu. Savukārt, izlemjot šo jautājumu, nodokļu administrācijai jāņem vērā apstākļi, kas var būt pamats pārmaksātās summas aizturēšanai. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta 3.2daļas piemērošana nepaātrinātu tiesiskās noteiktības iestāšanos, toties pretēji 28.panta trešajai daļai radītu nodokļu nesamaksāšanas risku.

[12] Ievērojot minēto, ir nepieciešams atkāpties no Senāta iepriekš šajā lietā paustā viedokļa par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta trešās un 3.2daļas piemērošanu.

Vienlaikus minētais nerada pamatu apgabaltiesas sprieduma atcelšanai. Apgabaltiesas spriedumā ir pareizi piemērotas un interpretētas strīdus normas, rezultātā atzīstot, ka lēmuma pieņemšanas brīdī dienestam bija pamats aizturēt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu.

[13] Apstāklis, ka kriminālprocesā pastāv citi mehānismi līdzīgu mērķu sasniegšanai, piemēram, mantas arests, pats par sevi nav pamats atkāpties no likumdevēja noteiktās pārmaksātās summas atmaksāšanas kārtības. Tāpat izskatāmajā lietā nav tiesiskas nozīmes notikumiem pēc pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas, tostarp lēmuma par atzīšanu par aizdomās turēto atcelšanai. Pretēji pieteicējas viedoklim tiesību normas neprasa arī konstatēt tiešu saistību starp pārmaksātās summas, kuras atmaksāšana tiek aizturēta, un kriminālprocesu, kura dēļ pārmaksas aizturēšana tiek veikta.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka kasācijas sūdzība nav pamatota, bet apgabaltiesas spriedums ir pareizs.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 13.maija spriedumu, bet maksātnespējīgās SIA „Dzimtā sēta” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.