**Pieteikuma mērķa noskaidrošana**

**Pieteikuma nepieļaujamība par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam slēgt administratīvo līgumu ar nodokļu maksātāju**

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41.pants neuzliek pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam slēgt vienošanās līgumu ar nodokļu maksātāju, tādēļ nodokļu maksātājs tiesas ceļā nevar prasīt noslēgt šādu vienošanos.

**Tiesību pārņēmēja aizsardzība iepriekš nodibinātas nodokļu saistības piedziņas gadījumā**

Iepriekš nodibinātas nodokļu saistības piedziņa no cita adresāta (tiesību pārņēmēja), neskatoties uz to, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma pamatā esošais konstatējums par uzņēmuma pāreju var prasīt pietiekami sarežģītu apstākļu pārbaudi, būtībā rada pamatu Administratīvā procesa likuma 33.pantā regulētajai administratīvā procesa dalībnieka procesuālo tiesību pārņemšanai, kas pats par sevi neliek uzsākt administratīvo procesu no jauna un izdot jaunu administratīvo aktu, bet viena procesa dalībnieka vietā stājas cits.

Privātpersona savu tiesību iespējamu aizskārumu nokavēta nodokļu maksājuma piedziņas (maksājuma piespiedu izpildes) stadijā var novērst Administratīvā procesa likuma astotajā sadaļā noteiktajā kārtībā (Administratīvā procesa likuma 363.pants).

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 19.maija**

**LĒMUMS**

**Lieta Nr. A420143821, SKA-984/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:0519.A420143821.9.L](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2021:0519.A420143821.9.L)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Rudīte Vīduša, Veronika Krūmiņa, Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja SIA „RG Concept Store” blakus sūdzību par Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2021.gada 17.marta lēmumu daļā, ar kuru atteikts pieņemt SIA „RG Concept Store” pieteikumu daļā par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam noslēgt administratīvo līgumu ar SIA „RG Concept Store” un nolemts atmaksāt valsts nodevu par pieteikuma iesniegšanu tiesā.

**Aprakstošā daļa**

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 18.novembra lēmumu Nr. 30.4‑17.23/NNVP/60714 konstatēts, ka ir notikusi SIA „Magnetic Five” uzņēmuma pāreja uz pieteicēju SIA „RG Concept Store”, un nolemts no pieteicējas piedzīt SIA „Magnetic Five” nokavētos nodokļu maksājumus.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 21.janvāra lēmumu Nr. 30.4- 22.11/22.11/379 noraidīta SIA „RG Concept Store” sūdzība par 2020.gada 18.novembra lēmumu, kā arī noraidīts SIA „RG Concept Store” ierosinājums noslēgt administratīvo līgumu.

Pieteicēja par Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu vērsās Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot atzīt par prettiesisku un atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 21.janvāra lēmumu.

[2] Administratīvās rajona tiesas tiesnesis ar 2021.gada 17.marta lēmumu pieņēma pieteicējas SIA „RG Concept Store” sūdzību par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 21.janvāra lēmumu daļā, ar kuru noraidīts pieteicējas apstrīdēšanas iesniegums, un ierosināja sūdzības lietu, atteica pieņemt pieteikumu daļā par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam noslēgt administratīvo līgumu ar SIA „RG Concept Store”, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 191.panta pirmās daļas 1.punktu (pieteikums nav izskatāms administratīvā procesa kārtībā), kā arī nolēma atmaksāt pieteicējai valsts nodevu par pieteikuma iesniegšanu tiesā. Lēmums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[2.1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu nolemts piedzīt nokavētos nodokļu maksājumus, atsaucoties uz konstatēto uzņēmuma pāreju. Šāds lēmums saturiski atbilst likuma „Par nodokļiem un nodevām” 37.panta sestajai daļai, līdz ar to tiesas kontrole pār to veicama norādītajās normās noteiktajā kārtībā. Tiesa, saņemot šādu sūdzību, nevar izvēlēties nepiemērot normatīvajos aktos noteikto sūdzības izskatīšanas vai par sūdzību pieņemtā lēmuma pārsūdzības kārtību.

[2.2] Nav pamata uzskatīt, ka attiecībā uz nodokļu administrācijas lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu būtu piemērojamas Civilprocesa likuma normas, kas attiecas uz prasībām, kas izriet no uzņēmumu pārejas. Nodokļu saistības nav pārbaudāmas civilprocesuālā kārtībā. Senāta (Augstākās tiesas) departamentu priekšsēdētāju sēdes 2020.gada 12.marta lēmumā izdarītos secinājumus par lietu pakļautību administratīvajām tiesām neietekmē pieteicējas norādītie grozījumi Civilprocesa likumā attiecībā uz civillietu (prasījumu, kas izriet no uzņēmumu pārejas) piekritības maiņu. Līdz ar to nerodas šaubas, ka personas iebildumi pret lēmumu, ar kuru nolemts piedzīt no uzņēmuma pārņēmēja nokavētos nodokļu maksājumus, ir izskatāmi sūdzības kārtībā atbilstoši Administratīvā procesa likuma 363.panta noteikumiem.

[2.3] Atsaucoties uz Senāta 2011.gada 7.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-558/2011 12.punktu, secināms, ka administratīvais līgums likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41.panta kārtībā pēc būtības ir nodokļu maksātāja un nodokļu administrācijas abpusēji brīvprātīgs izlīgums par nodokļu strīdu, prasījums par šāda administratīvā līguma noslēgšanu tiesā nav pieļaujams. Līdz ar to secināms, ka SIA „RG Concept Store” pieteikumu par vienošanās ar Valsts ieņēmumu dienestu noslēgšanu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41.panta kārtībā ir atsakāms pieņemt, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 191.panta pirmās daļas 1.punktu, kas noteic, ka tiesnesis atsakās pieņemt pieteikumu, ja lieta nav izskatāma administratīvā procesa kārtībā.

[2.4] Pārsūdzētajā lēmumā norādīta vienota pārsūdzības kārtība, atsaucoties uz lēmuma pārsūdzēšanu sūdzības kārtībā Administratīvajā rajona tiesā, taču nav norādīts, ka lēmums daļā par atteikšanos slēgt administratīvo līgumu nav pārsūdzams tiesā. Tādējādi norādītā pārsūdzības kārtība attiecībā uz daļu par administratīvo līgumu ir kļūdaina un varēja radīt nepareizu priekšstatu par tā pārsūdzības iespējām. Ievērojot minēto, konstatējams pamats sakarā ar iestādes kļūdaini norādītu pārsūdzības kārtību pēc analoģijas piemērot Administratīvā procesa likuma 125.panta pirmās daļas 2.punktu un atmaksāt pieteicējai samaksāto valsts nodevu par pieteikuma iesniegšanu.

[3] Pieteicēja par tiesneša lēmuma daļu, ar kuru atteikts pieņemt pieteikumu daļā par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam noslēgt administratīvo līgumu ar pieteicēju un atmaksāt pieteicējai valsts nodevu par pieteikuma iesniegšanu tiesā, iesniedza blakus sūdzību, tajā norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Lietā, kuru izskata Administratīvā procesa likuma 363.panta kārtībā, nevar pastāvēt strīds par pienākumu samaksāt nodokļus konkrētā apmērā. Administratīvā procesa likuma 363.panta kārtībā tiesai būtu jāvērtē tikai Valsts ieņēmumu dienesta izvēlēto piespiedu izpildes līdzekļu pamatotība un pats piespiedu izpildes process, t.i., izpildu darbības.

[3.2] Strīds par uzņēmuma pārejas fakta konstatāciju nav risināms administratīvā procesa kārtībā. Tiesa nav ņēmusi vērā, ka 2020.gada 1.oktobrī Saeima pieņēma likumu „Grozījumi Civilprocesa likumā””, kas stājās spēkā 2020.gada 1.janvārī, kur Civilprocesa likuma 24.panta 1.1daļas 8.punktā noteikts, ka prasības, kas izriet no uzņēmumu pārejas un sabiedrības reorganizācijas, izņemot darbinieku prasījumus, izskata Ekonomisko lietu tiesa kā pirmās instances tiesa.

[3.3] Aplams ir tiesas viedoklis, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 37.panta sestā daļa piešķir Valsts ieņēmumu dienestam tiesības konstatēt uzņēmuma pārejas faktu. Arī likums „Par Valsts ieņēmumu dienestu” nepiešķir Valsts ieņēmumu dienestam tiesības ar administratīvo aktu konstatēt uzņēmuma pārejas faktu un uz šā pamata vērst pret pieteicēju piedziņu par trešās personas radītām nodokļu parāda saistībām. Valsts ieņēmumu dienests ir rīkojies ārpus savas kompetences robežām. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma tiesiskums nevar tikt vērtēts vienā tiesu instancē. Administratīvā procesa likuma 363.panta kārtībā.

[3.4] Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma tiesiskuma pārbaude sūdzības izskatīšanā vienā tiesu instancē, īsā termiņā, rakstveida procesā, būtiski pārkāptu pieteicējas tiesības, kas garantētas Latvijas Republikas Satversmē (turpmāk – Satversme), Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijā un Eiropas Savienības Pamattiesību hartā.

Administratīvā procesa likuma 363.pants faktiski izslēdz tiesas pienākumu izskatīt lietu mutvārdu procesā. Savukārt tiesības prasīt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā ir viena no fundamentālajām personas tiesībām, kas ietverta Satversmes 92.panta tvērumā.

[3.5] Valsts ieņēmumu dienests lēmumā pat nav apsvēris administratīvā līguma noslēgšanas lietderību konkrētajos lietas apstākļos, kad pieteicēja gan apstrīd uzņēmuma pārejas faktu, gan norāda uz iestādes patvaļīgu, bieži vien loģikas likumiem un faktiskajiem apstākļiem neatbilstošu faktu interpretāciju lēmumā.

Lai arī likums neuzliek iestādei pienākumu noslēgt administratīvo līgumu, tas tomēr nenozīmē, ka iestādei nav jānorāda lietderības apsvērumi, kādēļ tā atsaka noslēgt administratīvo līgumu, jo tas citstarp izriet no Administratīvā procesa likuma 65. un 66.panta. Ja lietderības apsvērumi Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā nav izdarīti, tiesai ir pamats vērtēt administratīvā akta tiesiskumu un atkāpties no lēmumā norādītās Senāta prakses.

[3.6] Pat ja pieņemtu, ka no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 37.panta izriet Valsts ieņēmumu dienesta tiesības administratīvā kārtā risināt strīdus par prasījumiem, kas izriet no uzņēmuma pārejas, tad tas tomēr nenozīmē, ka šādu strīdu risināšanā Valsts ieņēmumu dienests nav tiesīgs pēc analoģijas piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41.pantu. Tā kā likuma analoģijas piemērošana un administratīvā līguma slēgšanas lietderības apsvērumi Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā nav vērtēti, tad lēmumu šajā daļā nevar atzīt par tiesisku.

[3.7] Ir jāņem vērā, ka pieteicēja pieteikumā nav lūgusi tiesu uzlikt Valsts ieņēmumu dienestam pienākumu noslēgt administratīvo līgumu. Pieteicēja lūdza atcelt apstrīdēto lēmumu par atteikumu noslēgt administratīvo līgumu, kas faktiski nozīmētu, ka pieteikuma apmierināšanas gadījumā jautājums par administratīvā līguma noslēgšanu Valsts ieņēmumu dienestam būtu jāizskata vēlreiz.

[3.8] Tā kā pieteicējas pieteikums ir jāizskata kā pieteikums trīspakāpju tiesu sistēmas ietvaros, rajona tiesas tiesnesim nebija pamata lemt par valsts nodevas atmaksu.

[4] Pieteicēja iesniegusi arī lūgumu atkarībā no Senāta izdarītiem secinājumiem par blakus sūdzību vērsties Satversmes tiesā ar pieteikumu par šādām tiesību normām:

1) par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41.panta atbilstību Satversmes 91.pantam – ja norma izrādītos šķērslis administratīvā līguma noslēgšanai un personas tiesībām prasīt līguma noslēgšanu;

2) par likuma „Par tiesu varu” 50.panta piektās daļas atbilstību Satversmes 92.pantam, Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6.panta pirmajai daļai, Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47.panta otrajai daļai – ja izrādītos, ka strīda, kas izriet no uzņēmuma pārejas, pakļautību nosaka nevis tiesa atbilstoši procesuālajiem likumiem, bet Senāta departamentu priekšsēdētāju sapulce;

3) par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26. un 36.panta un Administratīvā procesa likuma 363.panta atbilstību Satversmes 92.pantam, 105.pantam, Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6.panta pirmajai daļai, šīs konvencijas Pirmā protokola 1.pantam un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47.panta otrajai daļai – ja izrādītos, ka strīdi par nodokļu maksājumiem, kas saistīti ar uzņēmuma pāreju, ir risināmi tikai sūdzības kārtībā vienā administratīvās tiesas instancē rakstveida procesā.

**Motīvu daļa**

I

[5] No pieteicējas blakus sūdzības izriet, ka, pieteicējas ieskatā, administratīvās tiesas kompetencē ir Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma par vienošanās līguma jeb administratīvā līguma nenoslēgšanu tiesiskuma izvērtēšana. Pieteicēja blakus sūdzībā arī norāda, ka rajona tiesas tiesnesis ir nepareizi noteicis pieteikuma priekšmetu, proti, pieteicēja ir lūgusi atzīt Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu par prettiesisku, nevis lūgusi tiesu uzlikt par pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam noslēgt administratīvo līgumu ar pieteicēju.

[6] Jautājumā par pieteikuma mērķa noskaidrošanu Senāts jau ir atzinis, ka nav izšķirošas nozīmes, kādiem tieši vārdiem lēmumā par lietas ierosināšanu ir formulēts pieteikuma priekšmets, par kuru lieta ierosināta. Izšķiroši ir, kāds lietā ir pieteicējas mērķim atbilstošais pieteikuma priekšmets (*Senāta 2008.gada 11.jūlija lēmuma lietā Nr. SKA-510/2008 (A42464708) 14.punkts*).

Lai arī blakus sūdzībā norādīts, ka pieteikuma mērķis ir lēmuma atcelšana, lai Valsts ieņēmumu dienests atkārtoti izvērtētu pieteicējas lūgumu, izvērtējot visas pieteicējas darbības, sākot no vēršanās Valsts ieņēmumu dienestā ar ierosinājumu noslēgt vienošanās līgumu līdz pieteikuma (sūdzības) iesniegšanai tiesā, kopsakarā ar blakus sūdzībā minētajiem apsvērumiem secināms, ka pieteicējas patiesais mērķis ir vienošanās līguma noslēgšana. Līdz ar to pieteikuma priekšmets ir par publisko tiesību līguma noslēgšanu (*Senāta 2011.gada 7.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-558/2011 (A42980909) 8.punkts*). Tādējādi rajona tiesas tiesnesis ir pareizi noteicis pieteikuma priekšmetu un ir to formulējis atbilstoši pieteikuma mērķim, ko pieteicēja vēlas sasniegt administratīvā procesa rezultātā.

Turklāt, ievērojot Administratīvā procesa likuma 184.pantā norādītos pieteikuma priekšmetus un tiem atbilstošos spriedumu veidus (Administratīvā procesa likuma 253.–256.1pants), administratīvajā procesā tiesa pati pēc iespējas pilnībā izvērtē tiesiskās attiecības, nevis pēc kļūdu konstatēšanas uzdod atkārtoti lemt jautājumu iestādei.

Piemēram, ja iesniegts pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, tad tiesai pašai jāizlemj, vai personai ir tiesības uz noteikta satura administratīvo aktu, un tikai nepieciešamība izdarīt vienīgi iestādes kompetencē esošus lietderības apsvērumus var būt pamats uzdot jautājumu vēlreiz izlemt pašai iestādei – tādā gadījumā tiesa spriedumā sniedz norādes, kas ir jāņem vērā šāda jautājuma izlemšanā (Administratīvā procesa likuma 254.pants). Tāpat arī attiecībā uz pieteikumiem par publisko tiesību līgumiem Administratīvā procesa likums nosaka tiesai pašai izvērtēt, vai ir pamats konkrētu līgumu noslēgt, nevis tikai to, vai iestādei ir pamats šo jautājumu vispār izskatīt pēc būtības (Administratīvā likuma 256.1panta otrā daļa).

[7] Valsts ieņēmumu dienests ir secinājis, ka pieteicēja vēlas noslēgt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41.panta pirmajā daļā paredzēto administratīvo līgumu ar Valsts ieņēmumu dienestu. Arī pieteicēja blakus sūdzībā norāda, ka Valsts ieņēmumu dienestam izskatāmajā strīdus situācijā pēc analoģijas būtu jāpiemēro likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41.pants.

Senāts jau iepriekš ir secinājis, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41.pants neuzliek pienākumu dienestam slēgt vienošanās līgumu, tādēļ nodokļu maksātājs tiesas ceļā nevar prasīt noslēgt šādu vienošanos. Arī vērtējums par to, vai valstij dienesta personā būtu lietderīgi izlīgt ar nodokļu maksātāju, ir dienesta ģenerāldirektora kompetencē. Šāds vērtējums ir galīgs un tas nav pārsūdzams tiesā (*Senāta 2011.gada 7.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-558/2011 (A42980909) 12.punkts*). Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienesta lēmums par lūguma slēgt vienošanās līgumu noraidīšanu nav pakļauts tiesas kontrolei un tiesas kompetencē nav vērtēt lēmuma pieņemšanas procesā izdarītos lietderības apsvērumus. Vienkārši skaidrojot, šāda vienošanās ir ar izlīguma un kompromisa raksturu, un tiesa nevar piespiedu kārtā nevienai personai uzlikt pienākumu jebkādā apjomā izlīgt – tas ir vienīgi pašas šīs personas izvēle. Tas attiecas arī uz publisko tiesību subjektiem – valsti, pašvaldību vai citiem. Salīdzinoši arī Administratīvā procesa likuma 107.1pants paredz, ka tiesa var izskaidrot procesa dalībniekiem izlīguma (administratīvā līguma) noslēgšanas iespējas, kā arī sniegt ierosinājumus izlīguma nosacījumiem, ja tiesa uzskata, ka lietā iespējams izlīgums. Tas ir tas, ciktāl tiesa var iejaukties procesa dalībnieku attiecībās, un tiesai nav kompetences uzdot kādam slēgt izlīgumu kā tādu vai uzdot tajā ietvert noteiktu saturu – to var tikai paši procesa dalībnieki un vienīgi savstarpējas vienošanās ceļā.

Ievērojot minēto, neatkarīgi no pieteikuma priekšmeta formulējuma rajona tiesas tiesnesis ir pareizi secinājis, ka pieteikumu par vienošanās līguma ar Valsts ieņēmumu dienestu noslēgšanu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41.panta kārtībā ir atsakāms pieņemt, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 191.panta pirmās daļas 1.punktu. Lēmums šajā daļā ir atstājams negrozīts.

[8] Vienlaikus Senāts vērš Valsts ieņēmumu dienesta uzmanību, ka Administratīvā procesa likuma 63.1pants noteic, ka iestāde jebkurā administratīvā procesa stadijā var vienoties ar procesa dalībniekiem par administratīvā līguma slēgšanu Valsts pārvaldes iekārtas likumā noteiktajā kārtībā. Administratīvā līguma slēgšanu var ierosināt gan iestāde, gan privātpersona.

No minētā secināms, ka Valsts ieņēmumu dienestam ne tikai likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41.pantā noteiktajos gadījumos ir tiesības izvērtēt un noslēgt administratīvo līgumu ar nodokļu maksātāju, bet tam ir tiesības noslēgt administratīvos līgumus arī citu strīdus situāciju risināšanai. Senāts neredz pamatu uzskatīt, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41.pants kā speciālā norma, kas īpaši regulē vienošanās noslēgšanu tieši nodokļu revīzijas (audita) vai datu atbilstības pārbaudes gadījumā, būtu vērsts uz to, lai vienlaikus izslēgtu iestādes vispārīgo kompetenci slēgt administratīvos līgumus. Strīdi var rasties arī citās tiesiskajās attiecībās, kas saistītas ar nodokļu aprēķinu un iekasēšanu, turklāt dažādās procesuālajās stadijās. Arī tādos gadījumos iestādei, apsverot tiesiskumu un lietderību, būtu jābūt iespējai noslēgt administratīvo līgumu, lai izbeigtu tiesisko strīdu.

II

[9] Valsts nodevas samaksas pienākums ir pakārtots lēmumam par pieteikuma vai sūdzības pieņemšanu. Atbilstoši iepriekš atzītajam rajona tiesas tiesnesis pamatoti atteicās ierosināt lietu par administratīvā līguma noslēgšanu, savukārt pārējā pieteikuma daļā rajona tiesas tiesneša lēmums ir stājies spēkā. Tā kā sakarā ar pieteikumu nav ierosināta lieta vispārīgā kārtībā, nav pamatots pieteicējas viedoklis, ka tai bija jāmaksā valsts nodeva par pieteikuma iesniegšanu, savukārt tiesneša lēmums atstājams negrozīts.

III

[10] Pieteicēja blakus sūdzībā ir izteikusi iebildumus arī par sūdzības lietas ierosināšanu, kuras ietvaros jāpārbauda fakti par uzņēmuma pāreju.

Tā kā rajona tiesas tiesneša lēmums daļā par sūdzības lietas ierosināšanu nav pārsūdzams, Senāts šajā sakarā tikai sniedz savu skatījumu uz pieteicējas argumentiem.

[11] Pieteicējas iebildumi ir vērsti divos virzienos. Pirmkārt, pieteicēja uzskata, ka Valsts ieņēmumu dienests nevar, nevēršoties ar prasību Ekonomisko lietu tiesā, izlemt jautājumu par nodokļu parāda piedziņu no iespējamā uzņēmuma pārņēmēja. Otrkārt, pieteicēja nepiekrīt, ka Administratīvās rajona tiesas tiesnesis ir ierosinājis sūdzības lietu par administratīvā akta izpildi, nevis ierosinājis lietu vispārīgā kārtībā.

[12] Attiecībā uz pirmo iebildumu rajona tiesas tiesnesis lēmumā ir atsaucies uz Senāta departamentu priekšsēdētāju sēdes 2020.gada 12.marta lēmumā secināto, ka jautājums par nodokļu parāda piedziņu arī juridiskās identitātes maiņas (uzņēmuma pārejas) gadījumā ir pakļauts administratīvajām tiesām. Tiesneša lēmumā norādīts, ka šos secinājumus par lietas pakļautību administratīvajām tiesām turklāt neietekmē pieteicējas norādītie grozījumi Civilprocesa likumā attiecībā uz civillietu (prasījumu, kas izriet no uzņēmumu pārejas) piekritības maiņu.

Arī Senāts pievienojas Senāta departamentu priekšsēdētāju sēdes 2020.gada 12.marta lēmumā secinātajam.

Valsts ieņēmumu dienests ir izdevis pieteicējai adresētu lēmumu par nodokļu parāda piedziņu, tātad tas neapšaubāmi ir lēmums publisko tiesību jomā, Valsts ieņēmumu dienestam izmantojot savu kompetenci nodokļu iekasēšanā. Tātad tas ir pārbaudāms administratīvā procesa kārtībā.

Līdz ar Ekonomisko lietu tiesas izveidi Civilprocesa likumā patiešām ir izdarīti grozījumi, ar kuriem ir noteikts, ka prasības, kas izriet no uzņēmumu pārejas un sabiedrības reorganizācijas, izņemot darbinieku prasījumus, ir izskatāmas specializētajā tiesā. Tomēr grozījumi Civilprocesa likumā attiecas tikai uz civilprocesuālām prasībām, nevis uz publisko tiesību jomu. Grozījumi Civilprocesa likumā ir vērsti uz lietu piekritības noteikšanu starp dažādām vispārējās jurisdikcijas tiesām civilprocesa ietvaros, un tie nevar attiekties uz lietām, kuras vispār nav pakļautas izskatīšanai civilprocesuālā kārtībā.

[13] Savukārt tas, vai pārsūdzētais Valsts ieņēmumu dienesta lēmums ir pareizs, ir pārbaudāms, izskatot pēc būtības pieteicējas iebildumus. Ja tiesā ir ierosināta lieta (sūdzības lieta) par Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu, tad, pārbaudot dienesta lēmuma pamatotību, tiesai ir jāpārbauda visi pieteicēja (sūdzības iesniedzēja) iebildumi pret šo lēmumu, tostarp par dienesta kompetenci ar šādu lēmumu konstatēt uzņēmuma pāreju. Salīdzinoši, arī izskatot pieteikumus par administratīvajiem aktiem, ar kuriem papildus aprēķināti nodokļi, var tikt izskatīti iebildumi par to, vai nodokļu administrācija varēja kādu faktu konstatēt patstāvīgi, nevēršoties tiesā prasības tiesvedības kārtībā vai neiegūstot īpaša veida pierādījumus par kādu faktu.

[14] Otrais pieteicējas iebildums liek apsvērt, vai lēmuma par nodokļu parādu piedziņu adresēšana iespējamam uzņēmuma pārņēmējam būtu pārbaudāma administratīvajā tiesā vispārīgā kārtībā ar iespēju pēc tam iesniegt arī apelācijas un kasācijas sūdzību, vai arī šādā gadījumā jautājums ir izskatāms t.s. sūdzības kārtībā atbilstoši Administratīvā procesa likuma 363.pantam, proti, kā sūdzība par piespiedu izpildi.

Tā kā tas nav jautājums par lietas pakļautību (administratīvā procesa kārtībā vai civilprocesuālā kārtībā), šāda jautājuma izšķiršana būtībā nav paredzēta Senāta departamentu priekšsēdētāju sēdē saskaņā ar likuma „Par tiesu varu” 50.panta piekto daļu. Tādēļ Senāta departamentu priekšsēdētāju sēdē pieņemtajā lēmumā sniegtais papildu vērtējums arī par šo aspektu nekādi neierobežo administratīvās tiesas kompetenci izlemt jautājumu par to, kādā kārtībā administratīvā procesa ietvaros ir jāizskata pieteikums vai sūdzība.

[15] Senāts, analizējot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 37.panta sesto daļu, ir secinājis, ka par Valsts ieņēmumu dienesta lēmumiem par nodokļu parāda bezstrīda piedziņu tiesā nav veicama kontrole tādā pašā kārtībā, kā par administratīvo aktu, bet gan atbilstoši administratīvo aktu izpildes tiesiskumu reglamentējošām tiesību normām (*Senāta 2008.gada 13.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-327/2008 (A42173005) 13.punkts*). Privātpersona savu tiesību iespējamu aizskārumu nokavēta nodokļu maksājuma piedziņas (maksājuma piespiedu izpildes) stadijā var novērst Administratīvā procesa likuma astotajā sadaļā noteiktajā kārtībā (363.pants) (*turpat,* *11.punkts).*

Administratīvā procesa likuma 363.panta pirmā un otrā daļa noteic, ka privātpersona, pret kuru vērsta piespiedu izpilde, var iesniegt sūdzību, ja izpildiestādes darbības, kas vērstas uz administratīvā akta piespiedu izpildi, neatbilst likumos paredzētajiem administratīvo aktu un tiesas nolēmumu izpildes noteikumiem. Sūdzību var iesniegt septiņu dienu laikā no dienas, kad privātpersona ir uzzinājusi par izpildiestādes paredzēto vai veikto darbību. Sūdzību iesniedz augstākai iestādei, bet, ja augstākas iestādes nav vai tā ir Ministru kabinets, – tiesai. Augstākas iestādes lēmumu septiņu dienu laikā var pārsūdzēt tiesā. Tiesa sūdzību izskata rakstveida procesā.

Tā kā pret pieteicēju ir izdots lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu, tad šis lēmums ir pārbaudāms iepriekš minētajā kārtībā.

[16] Pieteicējas iebildums pret šādu secinājumu ir pamatots ar apstākli, ka lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu ir izdots pret pieteicēju, konstatējot, ka notikusi nodokļu parādu radījušā uzņēmuma pāreja un pieteicēja ir uzņēmuma pārņēmēja. Pieteicējas ieskatā, šāds Valsts ieņēmumu dienesta konstatējums prasa strīdu par piedziņas lēmumu izskatīt kā strīdu vispārīgā kārtībā – gan tādēļ, ka tas tāds ir pēc savas būtības, gan tādēļ, ka tikai tā būtu pieejamas atbilstošas procesuālās garantijas strīda izskatīšanai (iespēja izskatīt lietu vairākās instancēs un arī mutvārdu procesā).

[17] Senāts tomēr nesaskata, ka būtu pamats nepiemērot Administratīvā procesa likuma 363.pantā noteikto kārtību.

Var piekrist pieteicējai, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma pamatā esošais konstatējums par uzņēmuma pāreju patiesi var prasīt pietiekami sarežģītu apstākļu pārbaudi. Pieteicējas dažādie, ar visai plašu faktu materiālu pamatotie iebildumi pret šo konstatējumu paši par sevi uzrāda plašu apstākļu loku, kas varētu būt lietā nozīmīgi un noskaidrojami.

Tomēr tas nemaina apstākli, ka pati nodokļu saistība – pretēji pieteicējas apgalvotajam – jau ir nodibināta vai nu ar iepriekš izdotiem administratīvajiem aktiem, vai ar nodokļu maksātāja iesniegtām deklarācijām. Tātad lietā nav jāpārbauda pats nodokļu samaksas pienākums, bet tikai Valsts ieņēmumu dienesta vēršanās ar piespiedu izpildes līdzekļiem pret noteiktu personu noteiktā apjomā.

Iepriekš nodibinātas nodokļu saistības piedziņa no cita adresāta (tiesību pārņēmēja), pamatojoties uz Komerclikuma 20.pantu par saistību pāreju uzņēmuma pārejas gadījumā, būtībā rada pamatu Administratīvā procesa likuma 33.pantā regulētajai administratīvā procesa dalībnieka procesuālo tiesību pārņemšanai, kas pats par sevi neliek uzsākt administratīvo procesu no jauna un izdot jaunu administratīvo aktu, bet viena procesa dalībnieka vietā stājas cits. Tas, ka uzņēmumu pāreja kā pamats nodokļu saistību pārņemšanai un līdz ar to arī attiecīgu procesuālo tiesību pārņemšanai var prasīt plašāku apstākļu noskaidrošanu, nemaina tiesisko attiecību būtību, proti, ka tiek tikai noteikta par nodokļu samaksu atbildīgā persona sakarā ar saistību pārņemšanu.

[18] Senāts arī nevar nepamanīt sekas, kādas varētu radīt iespēja sākt jaunu strīdu pēc būtības trīs tiesu instancēs katrā gadījumā, kad nodokļu parādnieks, pat ja tā nodokļu saistība jau ir nodibināta un kļuvusi neapstrīdama (kas pats par sevi var prasīt tiesvedību trīs instancēs), ir pārnesis sava uzņēma aktīvus (jeb uzņēmumu) uz citu juridisko personu, atstājot nenomaksātos parādus maksātnespējīgam vai likvidējamam uzņēmumam. Ja par uzņēmuma pāreju būtu iespējams vērsties tiesā vispārīgā kārtībā, šāda nodokļu parādu pamešana, vienlaikus pārnesot aktīvus uz citu personu, var notikt dažādos veidos un daudz ātrāk, nekā nodokļu administrācijai būtu iespējams vērsties pret uzņēmuma pārņēmēju. Turklāt tas var tikt darīts atkārtoti. Līdz ar to būtu būtiski apdraudēta nodokļu iekasēšana.

Ievērojot minēto, Senāts nesaskata pamatu atkāpties no likumā ietvertā regulējuma tādēļ, ka uzņēmuma pārejas konstatēšana var prasīt plašāku apstākļu noskaidrošanu nekā citos piespiedu izpildes sūdzību izskatīšanas gadījumos. Pieteicēja savā blakus sūdzībā, atsaucoties uz konkrētā gadījumā apstākļiem, argumentē, ka nav pieļaujams, ka pieteicējas vienīgais ieguvums no likvidētā uzņēmuma būtu tikai nodokļu parāds. Tomēr Senāts tam saskata arī otru pusi – nebūtu pieļaujams arī tas, ka tieši valsts budžetam (citiem vārdiem – sabiedrībai) paliktu tikai šis nodokļu parāds, neesot iespējai to piedzīt aktīvu pārnešanas jeb uzņēmuma pārejas dēļ.

Savukārt tas, vai ar Valsts ieņēmumu dienesta pārsteidzīgu konstatējumu par uzņēmuma pāreju nav nepamatoti aizskartas konkrētās personas tiesības, tieši ir jāpārbauda tiesai, izskatot sūdzību pēc būtības.

[19] Pieteicējas iebildums par to, ka uzņēmuma pāreja fakta noskaidrošana ir tik sarežģīts jautājums, ka tā izskatīšana sūdzības kārtībā būtu tiesību uz taisnīgu tiesu pārkāpums, Senāta ieskatā, nav pamatots.

Attiecībā uz tiesu instanču skaitu, jānorāda, ka Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6.panta pirmā daļa neprasa, lai valstī pastāvētu apelācijas un kasācijas instances tiesa (*Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2018.gada 5.aprīļa sprieduma lietā „Zubac v. Croatia” (iesn. Nr. 40160/12) 80.punkts*). Latvijas procesuālajos likumos noteikta virkne gadījumu, kuros tiesa izskata kādu jautājumu vienā vai divās instancēs. Līdz ar to tas, ka sūdzība par Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu izskatāma tikai vienā tiesu instancē, pats par sevi nebūtu uzskatāms par tiesību uz taisnīgu tiesu pārkāpumu.

Vienlaikus ikvienam procesam tiesā ir jānotiek, ievērojot tiesības uz taisnīgu tiesu un ar tām saistītās procesuālās garantijas. Uzņēmuma pārejas gadījumā ir svarīgi izvērtēt un noskaidrot visus lietas faktiskos apstākļus, lai konstatētu, ka uzņēmuma vai tā patstāvīgas daļa (Komerclikuma 20.pants) pāreja ir notikusi un vai uzņēmums ir pārgājis tādā daļā, ka nodokļu parāda piedziņu var vērst pret jauno uzņēmuma ieguvēju. Tādēļ, lai nonāktu pie lietas taisnīga rezultāta, Administratīvās rajona tiesas tiesnesim, ņemot vērā lietā esošos pierādījumus, būtu rūpīgi jāapsver, vai nav izmantojama tiesas rīcības brīvība noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā, nevis likumā vispārīgi šajā gadījumā paredzētajā rakstveida procesā. Jāatgādina, ka tiesai ir jāvada process tādā veidā, lai tiktu ievērotas garantijas, kas izriet no tiesībām uz taisnīgu tiesu (Satversmes 92.panta pirmais teikums).

IV

[20] Senāts nesaskata pamatu vērsties Satversmes tiesā ar pieteikumu par pieteicējas norādīto tiesību normu atbilstību augstāka juridiskā spēka tiesību normām.

Jāatgādina, ka blakus sūdzības ietvaros ir izlemjams jautājums tikai par to, vai ir pamats atteikties pieņemt pieteikumu par vienošanās līguma noslēgšanu, pārējie Senāta apsvērumi ir izteikti *obiter dictum* (garāmejot kā papildu apsvērumi) un nav ar saistoša noregulējuma raksturu šajā lietā.

Attiecībā uz blakus sūdzības ietvaros izlemjamo jautājumu par atteikšanos pieņemt pieteikumu par administratīvā līguma jeb vienošanās noslēgšanu nav saskatāma tiesību normu neatbilstība Satversmei. Ievērojot, ka administratīvā līguma ar izlīguma dabu noslēgšana ir personu rīcības brīvība un tātad personai nav subjektīvo tiesību prasīt, lai otra persona vienojas un piekāpjas tiesiskā strīdā, nav pamata uzskatīt, ka pastāvētu tiesā aizsargājamas tiesības vai tiesiskās intereses. Senāts arī nesaskata, ka tas kaut kādā veidā nostādītu pieteicēju nevienlīdzīgā situācijā ar kādu citu personu grupu.

Savukārt pārējo pieteicējas lūgumā norādīto pamattiesību ievērošana nav šīs blakus sūdzības priekšmets, kā arī ir Administratīvās rajona tiesas kompetencē, izskatot tās ierosināto sūdzības lietu pēc būtības.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nolēma**

atstāt negrozītu Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2021.gada 17.marta lēmumu daļā par administratīvā līguma ar Valsts ieņēmumu dienestu noslēgšanu un valsts nodevas atmaksu, bet SIA „RG Concept Store” blakus sūdzību noraidīt.

Lēmums nav pārsūdzams.