

Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2023.gada 29.marta
SPRIEDUMS
Lieta Nr. A420219719, SKA-202/2023

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Ilze Freimane, senatores Ieva Višķere un Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par administratīvā akta izdošanu, ar kuru [pers. A] tiktu dzēsts iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumu parāds 10 819,94 *euro*, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 30.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] 2006.gada 17.oktobrī Valsts ieņēmumu dienests nolēma piedzīt no pieteicēja [pers. A] nokavētos iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumus, kas aprēķināti nodokļu audita par 1993.gadu, 1994.gadu un 1995.gadu rezultātā.

Pieteicējs vērsās dienestā ar lūgumu dzēst nokavēto nodokļu parādu 10 819,94 *euro*. Ar dienesta 2019.gada 10.maija lēmumu nokavēto nodokļa parādu atteikts dzēst. Lēmumā norādīts, ka nav pagājuši vairāk kā trīs gadi, kopš tiesu izpildītājs 2017.gada 16.oktobrī sastādīja aktu, kur konstatēts, ka parādniekam nav ne ienākumu, ne citas kustamas vai nekustamas mantas, uz kuru varētu vērst piedziņu.

[2] Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu dzēsts iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumu parāds.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, citstarp pievienojoties Administratīvās rajona tiesas sprieduma motivācijai, ar 2021.gada 30.jūnija spriedumu pieteikumu apmierināja un uzlika pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam viena mēneša laikā no sprieduma spēkā stāšanās brīža izdot administratīvo aktu, ar kuru pieteicējam tiktu dzēsts iedzīvotāju ienākuma nodokļa parāds 10 819,94 *euro*. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 17.oktobra lēmums zaudēja spēku 2020.gada 25.martā, kad izpildījās likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta devītās daļas 4.punktā norādītie apstākļi – no lēmuma izdošanas dienas pagājuši trīs gadi, neskaitot laiku, kad tas bija nodots izpildei, lēmums nebija izpildīts un dienesta rīcībā bija apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību.

[3.2] No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta devītās daļas 4.punkta secināms, ka attiecībā uz fiziskajām personām lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu zaudē spēku, ja tas nav izpildīts triju gadu laikā no tā pieņemšanas un ja nodokļu administrācijas rīcībā ir apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību. Likumdevējs ir tieši noteicis, ka būtisks ir brīdis, kad nodokļu administrācijas rīcībā nonāk apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību. Arī interpretējot 26.panta astotās daļas 9.punktu

kopsakarā ar citām tiesību normām, secināms, ka nav nozīmes tam, kad tiesu izpildītājs faktiski sastādījis aktu par piedziņas neiespējamību.

[3.3] Tā kā tiesu izpildītāja 2017.gada 16.oktobra akts dienestā saņemts 2019.gada 25.martā, tad trīs gadu noilguma termiņš jāskaita no 2019.gada 25.marta. Tomēr Valsts ieņēmumu dienests šajā jautājumā nav bijis konsekvents. Gan pārsūdzētajā lēmumā, gan paskaidrojumā pirmās instances tiesai dienests norādījis, ka noilguma termiņš tiek skaitīts no 2017.gada 16.oktobra akta sastādīšanas brīža. Minētais pieteicējam radīja palāvību, ka noilgums iestāsies 2020.gada oktobrī.

[3.4] No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta astotās daļas 9.punkta izriet, ka gadījumos, kad piedziņas lēmums tiesu izpildītājam tiek nodots vairākkārt, noilguma termiņš tiek apturēts, ja lēmums no jauna ir iesniegts izpildei tiesu izpildītājam. Vienlaikus no minētās tiesību normas neizriet, ka noilguma termiņa skaitījums ar šo brīdi sākas no jauna.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[4.1] Pielietojot sistēmisko interpretācijas metodi un kopsakarā apskatot Civilprocesa likuma 547.pantu un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta astotās daļas 9.punktu, jāsecina, ka lēmuma par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu izpildes noilguma termiņš tiek pārtrauks ar brīdi, kad tas tiek iesniegts izpildei tiesu izpildītājam, un sākas no jauna ar brīdi, kad tas tiek izsniegts piedzinējam.

Atbilstoši Civilprocesa likuma 565.panta pirmās daļas 2.punktam akta sastādīšana par to, ka nav mantas un ienākumu, uz kuriem vērst piedziņu, ir pakārtota izpildu dokumenta izsniegšanai atpakaļ piedzinējam. Gan akta sastādīšanai, gan izpildu dokumenta atdošanai būtu jānotiek vienlaikus vai ar nelielu laika nobīdi. Ja tiesu izpildītājs sastāda aktu par piedziņas neiespējamību, bet nepaziņo par to piedzinējam, tad piedzinējam nav iespējas ietekmēt lēmuma izpildes noilguma termiņa tecējumu, kas nav taisnīgi. Līdz ar to nozīme ir tieši izpildu dokumenta atpakaļ izsniegšanas faktam, nevis akta par piedziņas neiespējamību sastādīšanai.

[4.2] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta astotajā daļā norādītais jēdziens „noilguma termiņš tiek apturēts” saprotams tādējādi, ka šis termiņš sākas no jauna brīdī, kad lēmums ir izpildīts vai arī ir izdots akts par piedziņas neiespējamību. Ņemot vērā, ka nodokļu parādu piedziņas procesu vispārīgi regulē Civilprocesa likums, tad pēc analogijas ir piemērojams Civilprocesa likuma 547.pants, atbilstoši kuram pēc pārtraukuma noilguma termiņa tecējums sākas no jauna, neieskaitot pirms tam notecējušo laiku. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta astotajā daļā noteiktā noilguma termiņa apturēšanu interpretējot tādējādi, ka tas pēc apturēšanas turpinās, būtiski tiek aizskartas valsts intereses saņemt līdzekļus, kas pienākas valsts budžetam.

[4.3] Nav saprotams apgabaltiesas spriedums, no vienas puses, atzīstot, ka trīs gadu noilguma termiņš skaitāms no datuma, kad akts par piedziņas neiespējamību saņemts Valsts ieņēmumu dienestā, tomēr, no otras puses, apmierinot pieteicēja pieteikumu. Persona nevar tiesiski paļauties uz tiesību normu kļūdainu interpretāciju.

[5] No paskaidrojumiem par kasācijas sūdzību secināms, ka pieteicējs kasācijas sūdzībai nepiekrīt.

Motīvu daļa

[6] Pamatots ir kasācijas sūdzības iebildums, ka apgabaltiesas spriedums ir pretrunīgs, no vienas puses, atzīstot, ka trīs gadu noilguma termiņš skaitāms no datuma, kad akts par piedziņas neiespējamību saņemts Valsts ieņēmumu dienestā, tomēr, no otras puses, apmierinot pieteicēja pieteikumu.

Apgabaltiesa ir konstatējusi šādus faktus saistībā ar Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 17.oktobra lēmuma izpildi: 1) 2006.gada 17.oktobrī lēmums nosūtīts izpildei tiesu izpildītājam, 2) 2013.gada 12.decembrī tiesu izpildītājs lēmumu nosūtīja atpakaļ dienestam, pievienojot 2012.gada 1.marta aktu par piedziņas neiespējamību, 3) 2014.gada 3.martā dienests strīdus lēmumu atkārtoti nodeva izpildei tiesu izpildītājam, 4) 2019.gada 25.martā dienestā saņemts tiesu izpildītāja 2015.gada 11.augusta akts un 2017.gada 16.oktobra akts.

Apgabaltiesas sprieduma motīvu daļā nav atspoguļots noilguma termiņa detalizēts aprēķins. Sprieduma 15.punktā ir norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 17.oktobra lēmuma izpildes noilguma termiņš bija apturēts līdz 2019.gada 25.martam, bet termiņa tecējums atjaunojās 2019.gada 26.martā, kad dienestā tika saņemts akts par piedziņas neiespējamību. Tālāk spriedumā norādīts, ka pirmās instances tiesa pareizi secinājusi, ka brīdī, kad tā taisīja spriedumu (2020.gada 31.augustā), bija pagājis likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta astotajā daļā noteiktais trīs gadu termiņš lēmuma par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu izpildei, šajā termiņā neieskaitot laiku, kad lēmums bija nodots izpildei tiesu izpildītājam. Spriedumā arī secināts, ka 2006.gada 17.oktobra lēmums zaudējis spēku 2020.gada 25.martā.

Sprieduma 14.punktā norādīts uz dienesta nekonsekvenci noilguma termiņa skaitījumā, pārsūdzētajā lēmumā un paskaidrojumā pirmās instances tiesai norādot, ka noilguma termiņš tiek skaitīts no 2017.gada 16.oktobra akta sastādīšanas brīža. Secināts arī, ka dienests pieteicējam radīja palāvību, ka noilgums iestāsies 2020.gada oktobrī. Vienlaikus no sprieduma turpmākās argumentācijas neizriet, ka tiesa šo apstākli būtu ņēmusi vērā noilguma termiņa skaitījumā.

Tādējādi apgabaltiesas sprieduma motīvu daļā ir atspoguļots termiņa noilguma skaitījums par laika posmu, kad piedziņas lēmums otro reizi tika nodots izpildei. Proti, noilguma termiņa tecējums atsākās 2019.gada 26.martā. Taču nav atspoguļots noilguma termiņa skaitījums par laika posmu, kad piedziņas lēmums pirmo reizi tika nodots izpildei un izsniegts atpakaļ Valsts ieņēmumu dienestam.

Vienlaikus apgabaltiesas spriedumā norādīts, kā tā atbilstoši Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtajai daļai pilnībā pievienojas pirmās instances tiesas motivācijai. Administratīvās rajona tiesas spriedumā analizēts noilguma termiņa skaitījums par abām reizēm, kad piedziņas lēmums tika nodots izpildei. Tomēr norādītā argumentācija ir pretrunīga.

[7] Analizējot noilguma termiņa skaitījumu, piedziņas lēmumu pirmo reizi nododot izpildei, tiesa norādīja, ka noilguma termiņa skaitījums uzsākams 2012.gada 2.martā (nākamajā dienā pēc akta par piedziņas neiespējamību sastādīšanas). Noilguma termiņa tecējums apturēts pēc diviem gadiem un vienas dienas, kad 2014.gada 3.martā piedziņas lēmums atkārtoti nosūtīts izpildei. Secinājums pamatots ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta astotās daļas 9.punktu, no kura izriet: ja lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu nodots izpildei zvērinātam tiesu izpildītājam,

lēmuma izpildes noilguma termiņš tiek apturēts līdz akta par piedziņas neiespējamību izdošanas brīdim.

Savukārt, analizējot posmu, kad piedziņas lēmums atkārtoti nodots izpildei (2014.gada 3.martā), tiesa secināja, ka par akta par piedziņas neiespējamību izdošanas brīdi uzskatām brīdis, kad tiesu izpildītājs izsniedzis piedzinējam izpildu dokumentu kopā ar tā izsniegšanas pamatojumu – aktu par piedziņas neiespējamību. Attiecīgi tiesa secināja, ka piedziņas lēmuma izpildes termiņš bija apturēts līdz 2019.gada 20.martam.

Tādējādi attiecībā uz pirmo reizi, kad piedziņas lēmums nodots izpildei un pēc tam izsniegts atpakaļ piedzinējam, noilguma termiņa aprēķināšanai tiesa par tiesiski nozīmīgu atzinusi faktu, kad ticis sastādīts akts par piedziņas neiespējamību. Savukārt attiecībā uz otro reizi tiesa par tiesiski nozīmīgu atzina faktu, kad akts par piedziņas neiespējamību izsniegts Valsts ieņēmumu dienestam. Vienlaikus ne no apgabaltiesas, ne no rajona tiesas sprieduma argumentācijas (kurai apgabaltiesa pievienojusies) nav saprotams, kādēļ tiesas vērtējums abos gadījumos bijis atšķirīgs.

Nemot vērā minēto, apgabaltiesas spriedums ietver gan tādu argumentāciju, kurai piekrīt kasators – ka nozīme ir tieši izpildu dokumenta atpakaļ izsniegšanas faktam, nevis akta par piedziņas neiespējamību sastādīšanai –, gan arī tādu, kurai kasators nepiekrīt – ka nozīme ir tieši brīdim, kad ir izdots akts par piedziņas neiespējamību. Līdz ar to Senāts pievērsīsies jautājumam, kā aprēķināms lēmuma par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu izpildes noilguma termiņš.

[8] Gadījumi, kad Valsts ieņēmumu dienests dzēš nodokļu parādu, uzskaitīti likuma „Par nodokļiem un nodevām” 25.panta pirmajā daļā. 25.panta pirmās daļas 4.punkts noteic, ka valsts budžetā pilnīgi vai daļēji ieskaitāmo nodokļu parākus, kā arī nokavējuma naudu un soda naudu dzēš nodokļu maksātājam attiecībā uz bezstrīda kārtībā piedzenamiem nokavētiem nodokļu maksājumiem, ja lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu ir zaudējis spēku saskaņā ar šā likuma 26.panta devītās daļas 4.punktu. Proti, attiecībā uz fiziskajām personām lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu zaudē spēku, ja tas nav izpildīts šā panta astotajā daļā noteiktajā termiņā un nodokļu administrācijas rīcībā ir apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību. Atbilstoši 26.panta astotajai daļai lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu izpildāms triju gadu laikā no tā pieņemšanas dienas, izņemot šā panta 8.¹daļā minēto gadījumu. Savukārt 26.panta astotās daļas 9.punkts noteic, ka lēmuma izpildes noilguma termiņš tiek apturēts, ja lēmums ir iesniegts izpildei zvērīnātam tiesu izpildītājam un nodokļu administrācijas ierēdnim, – līdz lēmuma izpildei vai līdz brīdim, kad ir izdots akts par piedziņas neiespējamību.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta devītajā daļā ir regulēts, kad un kādiem priekšnoteikumiem pastāvot, spēku zaudē lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu. 26.panta devītās daļas 4.punktā ir norādīts uz diviem kumulatīviem priekšnoteikumiem, lai minētais lēmums zaudētu spēku: 1) lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu nav izpildīts šā panta astotajā daļā noteiktajā termiņā, 2) nodokļu administrācijas rīcībā ir apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību.

Lai piedziņas lēmums zaudētu spēku, šiem kritērijiem ir jāpastāv vienlaikus, tomēr tie ir nodalīti. Proti, atsevišķi ir izvērtējams gan tas, vai ir iestājies panta astotajā daļā norādītais noilguma termiņš piedziņas lēmuma izpildei (tajā skaitā izvērtējot apstākļus saistībā ar noilguma termiņa apturēšanu), gan tas, vai nodokļu administrācijas rīcībā ir apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību.

Likuma 26.panta astotās daļas 9.punktā nepārprotami ir norādīts ka gadījumos, kad piedziņas lēmums ir iesniegts izpildei tiesu izpildītājam, lēmuma izpildes noilguma termiņš tiek apturēts līdz lēmuma izpildei vai līdz brīdim, kad ir izdots akts par piedziņas neiespējamību. Tādējādi atbilstoši minētajai tiesību normai noilguma termiņa apturēšanas laika noteikšanā tiesiska nozīme ir tieši brīdim, kad akts par piedziņas neiespējamību ir izdots, nevis kad šis akts nonāk nodokļu administrācijas rīcībā. Kā jau minēts iepriekš, brīdim, kad akts par piedziņas neiespējamību nonāk nodokļu administrācijas rīcībā, ir nozīme, lai jau tālāk vērtētu, vai ir iestājušies priekšnoteikumi, kad lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu ir zaudējis spēku.

Var piekrist kasācijas sūdzībā norādītajam, ka izpildu dokumentu atdošanai piedzinējam būtu jānotiek vienlaikus (vai ar nelielu laika nobīdi) ar akta sastādīšanu par piedziņas neiespējamību. Tomēr tas, ka praksē tā ne vienmēr notiek, nemaina Senāta secinājumu par to, ka noilguma termiņa skaitījumā nozīme ir tieši brīdim, kad izdots akts par piedziņas neiespējamību. Papildus norādāms, ka to, kad izdots akts tiek nosūtīts piedzinējam, nevar ietekmēt ne tikai Valsts ieņēmumu dienests, to nevar ietekmēt arī privātpersona, pret kuru piedziņa ir vērsta.

[9] Kasācijas sūdzībā argumentēts, ka likumā „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta astotajā daļā norādītais noilguma termiņš sākas no jauna brīdī, kad lēmums ir izpildīts vai arī ir izdots akts par piedziņas neiespējamību, neieskaitot pirms tam notecējušo laiku. Kasatora ieskatā, uz šo gadījumu pēc analogijas ir attiecināms Civilprocesa likuma 547.pants, atbilstoši kuram pēc pārtraukuma noilguma termiņa tecējums sākas no jauna. Senāts tam nepiekrīt.

Aplūkojot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta astotās daļas un tās apakšpunktu formulējumu, Senātam nerodas šaubas, ka jēdziens „noilguma termiņš tiek apturēts” ir saprotams tādējādi, ka no kopējā triju gadu noilguma termiņa tiek izņemts ārā („izgriezts”) laiks, kamēr pastāv šajā tiesību normā uzskaitītās situācijas. Tiesību normas formulējums neliecina, ka, attiecīgajam dzīves gadījumam iestājoties, noilguma termiņa tecējums ikreiz sāktos no jauna. Tieši pretēji, piemēram 26.panta astotās daļas 1. punkta otrajā teikumā nepārprotami norādīts, ka noilguma termiņš tiek *atjaunots* pēc pēdējā maksājuma termiņa. 2.punktā ir lietots formulējums „uz iesnieguma izskatīšanas laiku”, 3.punktā – „uz sūdzības izskatīšanas laiku”, 6.punktā – „līdz tiesas lēmuma atcelšanai vai uz tiesas lēmumā norādīto laiku”, bet 11.punktā – „uz laiku, kamēr ir spēkā lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu labprātīgu izpildi”. Minētie formulējumi nepārprotami norāda, ka lēmuma izpildes noilguma termiņa apturēšana nozīmē to, ka, tiesību normā norādītajai situācijai beidzoties, noilguma termiņa tecējums turpinās, un kopējā noilguma termiņā ir ieskaitāms gan laiks pirms notikuma, kas aptur termiņa tecējumu, gan pēc.

Turklāt norādāms, ka analogija ir tiesību tālākveidošanas metode, kas ir piemērojama gadījumos, ja likumā nav regulēta situācija, kura ir līdzīga citām likumā regulētām situācijām un kurai atbilstoši likuma mērķim vajadzētu būt neregulētai (Administratīvā procesa likuma 17.panta otrā daļa). Proti, ir jāpastāv atklātam likuma robam. Šāda situācija izskatāmajā gadījumā nav konstatējama. Likumdevējs ir neregulējis jautājumu, kas notiek ar noilguma termiņa tecējumu, iestājoties 26.panta astotajā daļā norādītajiem gadījumiem.

Papildus norādāms, ka Civilprocesa likuma 547.pants, uz ko ir norādīts kasācijas sūdzībā, regulē atšķirīgu dzīves gadījumu. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta astotā daļa regulē jautājumu par to, cik ilgā laikā pēc pieņemšanas izpilda

lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu. Savukārt Civilprocesa likuma 547.pants regulē jautājumu par noilguma pārtraukšanu izpildu dokumenta nodošanai izpildei, taču šī tiesību norma neregulē jautājumu par to, kādā termiņā ir veicama pati izpilde.

[10] Ņemot vērā minēto, nav pamatoti kasācijas sūdzības argumenti par to, kā ir nosakāms, vai ir izpildījies likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta devītajā daļā norādītais priekšnoteikums, lai atzītu, ka lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu zaudē spēku, proti, nav pamatoti kasācijas sūdzības argumenti par minētā panta astotajā daļā noteiktā termiņa aprēķinu.

Lai arī Senāts secināja, ka apgabaltiesas spriedums ir pretrunīgs, tomēr atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam tiesas kļūda ir pamats sprieduma atcelšanai, ja šīs kļūdas dēļ tiesa varētu būt nonākusi pie nepareiza rezultāta.

Kā jau tika norādīts iepriekš, kasācijas sūdzības argumenti nav pamatoti, līdz ar to nav pamatots Valsts ieņēmumu dienesta viedoklis, ka līdz apgabaltiesas sprieduma taisīšanas brīdim vēl nebija iestājušies priekšnoteikumi pieteicējam labvēlīga administratīvā akta izdošanai. Ņemot vērā minēto, lai arī apgabaltiesas sprieduma motīvos ir kļūdas, nav pamata uzskatīt, ka sprieduma rezultāts – uzdot Valsts ieņēmumu dienestam dzēst pieteicēja nokavētos iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumus – ir vai varētu būt nepareizs.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 30.jūnija spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.