ECLI:LV:AT:2022:0809.A420227518.9.S
Lieta Nr. A420227518, SKA-103/2022
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2022.gada 9.augustā

Tiesa šādā sastāvā: senatori Diāna Makarova, Valters Poķis, Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 30.maija lēmuma Nr. 31.1-22.11/2414 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 13.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs /pers. A/ no 2014.gada 17.septembra līdz 2017.gada 28.augustam bija SIA „RMS group Latvia" valdes loceklis ar tiesībām pārstāvēt komercsabiedrību vienpersoniski. Šā amata pienākumu pildīšanas laikā SIA „RMS group Latvia" izveidojās nodokļu maksājumu parāds, un dienā, kad pieteicējs beidza pildīt minētās komercsabiedrības valdes locekļa amata pienākumus, nodokļu maksājumu parāds bija 343 729,24 *euro*. 2018.gada 3.maijā dienests sastādīja aktu par piedziņas neiespējamību. Savukārt pieteicēju iekļāva riska personu sarakstā, jo pieteicējs atbilda likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktā noteiktajiem riska personas kritērijiem.

[2] Pieteicējs Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu par viņa iekļaušanu riska personu sarakstā pārsūdzēja administratīvajā tiesā.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2019.gada 13.jūnija spriedumu pieteikumu noraidīja. Tiesas spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Brīdī, kad tika pieņemts lēmums par pieteicēja iekļaušanu riska personu sarakstā, SIA „RMS group Latvia" nokavēto nodokļu maksājumu parāds pārsniedza 15 000 *euro*, parāda samaksas termiņš nebija pagarināts, un komercsabiedrība nebija iesniegusi maksātnespējas procesa pieteikumu tiesā, Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā bija apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību, un nebija pagājuši trīs gadi no nodokļu samaksas termiņa dienas. Tātad ir iestājušies visi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktā paredzētie kritēriji. Konstatējot šo kritēriju iestāšanos, tiesai vairs nav jāvērtē, vai pieteicēja iekļaušana riska personu sarakstā ir samērīga, jo šādus apsvērumus jau ir izdarījis likumdevējs, pieņemot konkrēto tiesību normu un nosakot kritērijus, kādiem izpildoties persona ir iekļaujama riska personu sarakstā. Citādāk būtu situācijā, ja tiktu konstatēti kādi ārkārtēji (netipiski) apstākļi, taču šādi apstākļi izskatāmajā lietā nav konstatējami, un tādus nav norādījis arī pieteicējs.

[3.2] Valsts ieņēmumu dienesta noskaidrotie apstākļi liecina, ka pieteicējs kā SIA „RMS group Latvia" amatpersona nav nodrošinājis normatīvo aktu izpildi. Dienests ir pagarinājis nokavēto nodokļu maksājumu samaksas termiņus, taču komercsabiedrība neievēroja šos termiņus un labprātīgi nemaksāja gan nokavētos nodokļu maksājumus, gan arī kārtējos nodokļu maksājumus. Minētā komercsabiedrība nav apliecinājusi nodokļu maksātāja pienākumu apzinīgu izpildi. Arī pieteicējs pretējo nav apliecinājis. Pieteicēja norāde, ka nodokļu maksājumi netika veikti no komercsabiedrības neatkarīgu iemeslu dēļ, ir nekorekti. Tieši no pieteicēja bija atkarīgs, vai komercsabiedrība ievēro normatīvos aktus un dienesta noteiktos termiņus. Pieteicēja un komercsabiedrības kā nodokļu maksāšanas disciplīna neraksturo šo komercsabiedrību kā godprātīgu un likumpaklausīgu nodokļu maksātāju, tādējādi pastāv vērā ņemams risks, ka pieteicēja rīcības dēļ valsts budžetā nesaņemto nodokļu maksājumu apmērs varētu pieaugt, kas no budžeta ieņēmumu viedokļa nav pieļaujams.

[3.3] Ir nepamatots pieteicēja apgalvojums, ka pieteicējam bija liegta iespēja pārliecināties par akta par piedziņas neiespējamību esību. Pieteicējs nebija kavēts vērsties Valsts ieņēmumu dienestā ar lūgumu iepazīties ar visiem lietas materiāliem. Tiesību normās nav paredzēts dienesta pienākums nosūtīt pieteicējam aktu par piedziņas neiespējamību. Tāpat nav paredzēta šā akta apstrīdēšana un pārsūdzēšana. Iebildumus par šo aktu pieteicējs var izteikt, pārsūdzot lēmumu par pieteicēja iekļaušanu riska personu sarakstā. Pieteicēja iebildumi nerada šaubas par akta par piedziņas neiespējamību tiesiskumu un pamatotību. Turklāt, tā kā Valsts ieņēmumu dienests lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā pieņēma laikā, kad pieteicējs bija SIA „RMS group Latvia" amatpersona, pieteicējam bija jābūt informētam par komercsabiedrības mantisko stāvokli un iespējām nokārtot nodokļu saistības. Tāpēc ir nepamatoti pieteicēja iebildumi, kas ir saistīti ar dienesta rīcību nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas procesā.

[3.4] Ir kļūdains pieteicēja viedoklis, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunkta izpratnē ar nodokļu maksājumiem jāsaprot vienīgi nokavētais nodoklis, nevis nokavējuma nauda un soda nauda. Interpretējot likuma „Par nodokļiem un nodevām" normas, ir skaidrs, ka likumdevējs ar nodokļu maksājumiem ir domājis gan nodokli, gan nokavējuma naudu, gan soda naudu. Jebkurā gadījumā minētajam pieteicēja argumentam nav nozīmes, jo nodokļu summa vien, neņemot vērā nokavējuma naudu un soda naudu, ievērojami pārsniedz minētajā tiesību normā paredzētos 15 000 *euro*.

[4] Pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējam nav nosūtījis aktu par piedziņas neiespējamību, līdz ar to pieteicējam nav iespēju pārliecināties par šā akta tiesiskumu un izteikties par to, tādējādi ir aizskartas pieteicēja tiesības uz taisnīgu tiesu. Akts par piedziņas neiespējamību ir atreferēts pārsūdzētajā lēmumā, taču akts lēmumam nav pievienots. Dienesta paskaidrojumi par šā akta tiesiskumu ir atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi pierādījumi, taču šādi pierādījumi pieteicējam nav zināmi. Apstāklis, ka pieteicējam bija iespēja iepazīties ar lietas materiāliem iestādē vai tiesā, nav ņemams vērā. Tiesas secinājumi, kas izdarīti šajā sakarā ir kļūdaini.

[4.2] Pieteicēja rīcībā nav ziņu par to, vai Valsts ieņēmumu dienests ir darījis visu iespējamo un nepieciešamo, lai piedzītu no

SIA „RMS group Latvia" nokavētos nodokļu maksājumus. Tiesai tas bija jāpārbauda. Tāpat tiesai bija jāņem vērā dienesta pieļautie pārkāpumi, veicot SIA „RMS group Latvia" pārbaudes.

[4.3] Tiesa nepamatoti ņēma vērā, ka nebija apturēta tā Valsts ieņēmumu dienesta administratīvā akta darbība, ar kuru SIA „RMS gropu Latvia" papildu nomaksai budžetā noteikti nodokļu maksājumi. Šim apstāklim nav nozīmēs, vērtējot jautājumu par pieteicēja iekļaušanu riska personu sarakstā.

[4.4] Tiesa nepamatoti atzina, ka ar nokavētiem nodokļu maksājumiem likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunkta izpratnē ir jāsaprot arī nokavējuma nauda un soda nauda. Šāds secinājums neizriet ne no minētās normas, ne arī no pārējām likuma „Par nodokļiem un nodevām" normām.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību uzskata to par nepamatotu.

Motīvu daļa

[6] Lietā ir strīds par to, vai apgabaltiesa pamatoti atzina, ka pieteicējs atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktam ir iekļaujams riska personu sarakstā.

[7] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunkts paredz, ka riska persona ir fiziskā persona, kas ir vai ir bijusi amatpersona komercsabiedrībā, un tās amata pienākumu pildīšanas laikā komercsabiedrībai ir izveidojušies nokavētie nodokļu maksājumi, kas pārsniedz 15 000 *euro*, ja to samaksas termiņš normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā nav pagarināts vai komercsabiedrība nav iesniegusi maksātnespējas procesa pieteikumu tiesā, Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā ir tiesiski apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību un nav pagājuši trīs gadi no nodokļu samaksas termiņa dienas.

Saskaņā ar minētā likuma 34.^{3}panta pirmo daļu Valsts ieņēmumu dienestam piecu darbdienu laikā pēc šā likuma 1.panta 31.punktā minēto kritēriju konstatēšanas ir tiesības pieņemt lēmumu par personas iekļaušanu riska personu sarakstā. Tas nozīmē, ka Valsts ieņēmumu dienestam, ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta mērķi, katrā atsevišķā situācijā jāapsver nepieciešamība izdot administratīvo aktu par riska personas statusa noteikšanu. Proti, personas iekļaušana riska personu sarakstā ir attaisnojama, ja tā ir nepieciešama, lai nodrošinātu likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta mērķu sasniegšanu (*Senāta 2019.gada 27.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-152/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0627.A420330915.3.S) 9.punkts*).

[8] Likumdevēja mērķis, ieviešot riska personu sarakstu, bija aizsargāt sabiedrības intereses no personu prettiesiskas rīcības, tām izvairoties no nodokļu samaksas un tādējādi nodarot zaudējumus valsts budžetam. Tas ir vērsts uz komercdarbības un saimnieciskās darbības vides sakārtošanu, izslēdzot no tās negodprātīgus komersantus. Savukārt kritēriji riska personas statusa noteikšanai ir izvēlēti, ņemot vērā Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošos statistikas datus par izmantotajiem paņēmieniem nodokļu izkrāpšanai no valsts budžeta (*2013.gada 6.novembra likuma „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām"" anotācija; http://titania.saeima.lv, 11.Saeimas likumprojekts Nr. 940/Lp11*).

Arī Senāts, analizējot likumdevēja gribu, secinājis, ka personām, kuras līdztekus komercdarbībai vienlaikus rīkojas tā, lai izvairītos no nodokļu samaksas, ir atņemamas tiesības pārstāvēt komercsabiedrības (*Senāta 2021.gada 29.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-221/2021 (ECLI:LV:AT:2021:1029.A420169618.9.S) 6.punkts un tajā minētie nolēmumi*).

[9] Ievērojot minēto, Senāts jau iepriekš ir atzinis: lai piemērotu likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktu un personu atzītu par riska personu, nav pietiekami konstatēt vienīgi formālos normā nosauktos priekšnoteikumus, tostarp faktus, ka komercsabiedrībai ir radušies nodokļu maksājumu kavējumi un tie radušies konkrētās personas vadības laikā. Personas iekļaušana riska personu sarakstā ir attaisnojama, ja tā ir nepieciešama, lai nodrošinātu likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta mērķu sasniegšanu. Tā kā nodokļu maksājumu kavējums var rasties ne tikai personas negodprātīgas rīcības rezultātā, bet arī citu iemeslu dēļ, katrā gadījumā ir vērtējami šie iemesli un personas rīcība to sakarā. Proti, iestādei un tiesai ir jāvērtē, vai persona ir rīkojusies tā, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas (sal. *Senāta 2019.gada 13.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-443/2019 (ECLI:LV:AT:2019:1113.A420142517.5.S) 7.punkts, 2021.gada 19.februāra lēmuma lietā Nr. SKA-799/2021 (ECLI:LV:AT:2021:0219.A420289719.12.L) 8.punkts, 2021.gada 1.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-1086/2021 (ECLI:LV:AT:2021:1001.A420289719.16.L) 3.punkts*).

[10] Vērtējot pārsūdzēto tiesas spriedumu minēto atziņu kontekstā, Senāts konstatē, ka tiesas spriedumā norādīts, ka likumdevējs, nosakot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta kritērijus, pie kādiem nodokļu administrācijas amatpersonai ir tiesības pieņemt lēmumu par personas iekļaušanu riska personu sarakstā, lietderības apsvērumus jau ir izvērtējis. Tāpēc, nepastāvot ārkārtējiem (netipiskiem) apstākļiem, kuru dēļ personai objektīvi (no savas gribas un rīcības neatkarīgu iemeslu dēļ) neradās iespēja izpildīt nodokļu jomu reglamentējošo normatīvo aktu prasības, tiesai vairs nav jāvērtē, vai ar lēmumu par personas iekļaušanu riska personu sarakstā noteiktās tiesiskās sekas ir samērīgas. Tiesa šādus ārkārtējus (netipiskus) apstākļus nav konstatējusi.

Ņemot vērā iepriekš minētās judikatūras atziņas, apgabaltiesas norāde, ka lietderības apsvērumus jau ir izvērtējis likumdevējs, pieņemot konkrēto tiesisko regulējumu, pati par sevi ir nepietiekama, lai atzītu, ka pieteicēja iekļaušana riska personu sarakstā ir attaisnojama.

Vienlaikus Senāts konstatē, ka tiesa ņēma vērā Valsts ieņēmumu dienesta noskaidrotos apstākļus, kas raksturo SIA „RMS group Latvia" kā nodokļu maksātāju un kas attiecas uz pieteicēja kā šīs komercsabiedrības amatpersonas rīcību, lai nodrošinātu nodokļu normatīvo aktu un nodokļu maksātāja disciplīnas ievērošanu. Tiesa citstarp konstatēja, ka SIA „RMS group Latvia" regulāri nav pildījusi pienākumu maksāt pašas deklarētos nodokļu maksājumus, kā arī nav ievērojusi Valsts ieņēmumu dienesta noteiktos (pagarinātos) nodokļu samaksas termiņus. No tiesas sprieduma izriet, ka lietā netika konstatēti objektīvi iemesli minēto pienākumu neizpildei. Tiesa ņēma vērā arī pieteicēja apgalvojumus, ka tieši Valsts ieņēmumu dienesta rīcības dēļ SIA „RMS group Latvia" nebija iespēju nokārtot nodokļu saistības. Tiesa apstiprinājumu šādam apgalvojumam neguva. Faktiski tiesa konstatēja, ka pieteicējs, apgalvojot, ka tieši dienesta rīcība ir kavējusi nodokļu maksātāja pienākumu izpildi, ir sniedzis maldinošu informāciju. Tiesa piekrita Valsts ieņēmumu dienestam, ka izskatāmās lietas apstākļi pieteicēju un SIA „RMS group Latvia" neraksturo kā godprātīgu nodokļu maksātāju, tāpēc, lai novērstu turpmāku izvairīšanos no nodokļu samaksas, kā arī nepieļautu turpmāku kaitējumu valsts budžetam jeb visas sabiedrības interesēm, pieteicējs ir iekļaujams risa personu sarakstā.

Ņemot vērā minēto, Senāts secina, ka tiesas sprieduma argumentācija kopumā apstiprina, ka pieteicēja iekļaušana riska personu sarakstā nodrošina likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta mērķu sasniegšanu.

Pieteicējs šajā sakarā jebkādus argumentus kasācijas sūdzībā nav norādījis. Arī lietas izskatīšanas laikā pieteicēja paustie argumenti neuzrāda tādus apstākļus, kuru dēļ tiesai būtu jāapšauba Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma samērīgums.

[11] Pieteicēja iebildumi pamatā ir saistīti ar aktu par piedziņas neiespējamību. Proti, pieteicējs norāda, ka akts par piedziņas neiespējamību tika sastādīts 2018.gada 3.maijā jeb laikā, kad pieteicējs vairs nebija SIA „RSM group Latvia" amatpersona un kad pieteicējs nevarēja zināt, vai Valsts ieņēmumu dienests ir darījis visu nepieciešamo nokavēto nodokļu maksājumu piedziņai. Tā kā akts pieteicējam netika nosūtīts, pieteicējam nebija iespēju ar to iepazīties un izteikt pret to iebildumus. Līdz ar to pieteicējs uzskata, ka viņš ir nepamatoti iekļauts riska personu sarakstā un ir aizskartas viņa tiesības uz taisnīgu tiesu.

Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ šādus iebildumus atzīst par nepamatotiem.

[12] Kā konstatējusi tiesa, akts par piedziņas neiespējamību tika sastādīts un apstiprināts 2018.gada 3.maijā. Tātad, kā pareizi norāda pieteicējs, pēc tam, kad bija beidzies pieteicēja pilnvaru termiņš SIA „RMS group Latvia". Minētajā aktā norādīts, ka SIA „RMS group Latvia" nodokļu maksājumu parāds sāka veidoties jau no 2016.gada janvāra. 2016.gada septembrī un decembrī Valsts ieņēmumu dienests pieņēma lēmumus par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu, taču piedziņas laikā tika konstatēts, ka SIA „RMS group Latvia" nav mantas, uz ko varētu vērst piedziņu nokavēto nodokļu maksājumu segšanai, līdz ar to nokavēto nodokļu maksājumu piedziņa no minētās komercsabiedrības nav iespējama.

Senāts vērš pieteicēja uzmanību uz to, ka pēc tam, kad Valsts ieņēmumu dienests pieņem lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu, dienests ilgtermiņā veic darbības konkrētā parāda piedziņai. Līdz ar to akta par piedziņas neiespējamību sastādīšanas brīdis var nesakrist ar valdes locekļa, kura laikā izveidojies nodokļu parāds, atrašanos valdes locekļa amatā (*Senāta 2020.gada 16.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-481/2020 (ECLI:LV:AT:2020:1216.A420292617.10.S) 7.punkts*). Tomēr tas nenozīmē, ka šādā situācijā ir izslēdzama iespēja vērtēt nepieciešamību iekļaut komercsabiedrības bijušo valdes locekli riska personu sarakstā. Būtiski ir tas, vai aktā par piedziņas neiespējamību norādītie nokavētie nodokļu maksājumi ir radušies tieši laikā, kad konkrētā persona bija attiecīgās komercsabiedrības amatpersona, un vai nokavētie nodokļu maksājumi radušies tieši šīs personas darbības laikā, kā to paredz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunkts. Tiesa izskatāmajā gadījumā konstatēja, ka nokavētie nodokļu maksājumi, kuri norādīti aktā par piedziņas neiespējamību, radušies tieši laikā, kad pieteicējs bija SIA „RMS group Latvia" amatpersona un pieteicēja darbības laikā. Tāpēc apstāklim, ka akts par piedziņas neiespējamību ir sastādīts pēc tam, kad jau bija beidzies pieteicēja pilnvaru termiņš minētajā komercsabiedrībā, nav izšķirošas nozīmes.

Turklāt, kā pareizi konstatēja tiesa, pieteicējam uz akta par piedziņas neiespējamību esību tika norādīts jau sākotnējā lēmumā un laikā, kad administratīvais process vēl norisinājās iestādē, pieteicējam tika izskaidrota iespēja iepazīties ar lietas materiāliem, tostarp ar aktu par piedziņas neiespējamību. Pieteicējs šādu iespēju nav izmantojis. Kasācijas sūdzībā norādītais apgalvojums, ka tad, ja pieteicējs vērstos Valsts ieņēmumu dienestā ar lūgumu uzrādīt aktu par piedziņas neiespējamību, šāds lūgums netiktu apmierināts, ir tikai pieteicēja pieņēmums, kas nav pamatots ar jebkādiem objektīviem apsvērumiem. Papildus Senāts no lietas materiāliem konstatē, ka pieteicējs arī tiesvedības laikā nav izmantojis iespēju iepazīties ar aktu par piedziņas neiespējamību. Līdz ar to pieteicēja apgalvojums, ka viņam nebija iespējas iebilst pret šo aktu, ir vērtējams kā formāls ieganstsiebilst pret pārsūdzēto administratīvo aktu. Kā pareizi norādījusi tiesa, normatīvajos aktos nav paredzēts, ka personai, kas ir iekļauta riska personu sarakstā, ir tiesības atsevišķi apstrīdēt un pārsūdzēt aktu par piedziņas neiespējamību. Iebildumus pret šādu aktu persona var izteikt, apstrīdot un pārsūdzot lēmumu par šīs personas iekļaušanu riska personu sarakstā. Tiesa ir ņēmusi vērā visus pieteicēja iebildumus, kas izteikti akta par piedziņas neiespējamību sakarā, tos ir izvērtējusi un atbildējusi uz tiem. Šā iemesla dēļ ir nepamatots pieteicēja apgalvojums par viņa tiesību uz taisnīgu tiesu aizskaršanu. Tiesības uz taisnīgu tiesu garantē to, ka tiesa izvērtēs no tiesību viedokļa būtiskus procesa dalībnieka argumentus un sniegs uz tiem atbildes, nevis to, ka tiesa atzīs par pamatotiem procesa dalībnieka argumentus un uz to pamata taisīs šim procesa dalībniekam labvēlīgu tiesas nolēmumu, kā to kļūdaini uzskata pieteicējs.

[13] Tāpat pieteicējs kļūdaini uzskata, ka tiesai izskatāmajā lietā bija jāpārbauda Valsts ieņēmumu dienests rīcība, veicot SIA „RMS group Latvia" pārbaudes un pret šo komercsabiedrību vērstās piedziņas darbības. Izskatāmajā lietā pieteikuma priekšmets ir tā administratīvā akta atcelšana, ar kuru pieteicējs ir iekļauts riska personu sarakstā. Vērtējot šāda administratīvā akta tiesiskumu, tiesai ir jākonstatē, ka attiecīgajai komercsabiedrībai bija izveidojušies nokavētie nodokļu maksājumi likumā noteiktajā apmērā un ka tos nav bijis iespējams piedzīt. Vērtējot administratīvo aktu par personas iekļaušanu riska personu sarakstā, tiesai nav jāpārbauda ne tas, vai nokavētie nodokļu maksājumi tika noteikti pareizi, ne arī tas, vai Valsts ieņēmumu dienesta rīcība, piedzenot šos maksājumus, ir bijusi atbilstoša tiesiskajam regulējumam. Šie apstākļi ir pārbaudāmi citos procesos, kuros sūdzības par attiecīgajiem Valsts ieņēmumu dienesta lēmumiem var iesniegt šo lēmumu adresāts, proti, komercsabiedrība, kurai ir noteikti budžetā maksājamie nodokļi un pret kuru tiek vērstas piedziņas darbības. Ņemot vērā tiesas konstatēto apstākli, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmumi, kuru adresāte ir SIA „RMS group Latvia", tika pieņemti laikā, kad šīs komercsabiedrības vienīgā amatpersona bija pieteicējs, ir pamatota tiesas norāde, ka pieteicējam bija zināmas SIA „RMS group Latvia" finansiālās iespējas nokārtot pieteicēja darbības laikā radušās nodokļu saistības un Valsts ieņēmumu dienesta rīcība, pieņemot attiecīgos lēmumus, lai varētu tos pārsūdzēt likumā noteiktajā kārtībā. Turklāt SIA „RMS group Latvia" ir pārsūdzējusi Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu par papildu nomaksai budžetā noteiktajiem nodokļu maksājumiem, un tiesa ar spēkā stājušos spriedumu šo lēmumu ir atzinusi par tiesisku.

[14] Pieteicējs uzskata, ka tiesai, vērtējot jautājumu par pieteicēja iekļaušanu riska personu sarakstā, nevajadzēja ņemt vērā apstākli, ka nebija apturēta tā Valsts ieņēmumu dienesta administratīvā akta darbība, ar kuru SIA „RMS group Latvia" noteikti papildus budžetā maksājamie nodokļu maksājumi.

Šajā sakarā nepieciešams norādīt Senāta jau iepriekš atzīto, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunkta piemērošanai nozīme tiek piešķirta nokavētajiem nodokļu maksājumiem. Tas nozīmē to, ka nodokļu samaksas termiņš ne tikai ir iestājies, bet tas nav pagarināts un/vai administratīvā akta izpilde nav apturēta administratīvā akta apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas procesā (*Senāta 2019.gada 17.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-229/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0417.A420249915.2.S) 7.punkts*)

Tādējādi tiesa, vērtējot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktā paredzēto priekšnoteikumu iestāšanos izskatāmajā gadījumā, pretēji pieteicēja viedoklim pamatoti ņēma vērā to, vai bija apturēta SIA „RMS group Latvia" pārbaudes lietā pārsūdzētā administratīvā akta darbība.

[15] Kā vēl vienu argumentu pieteicējs kasācijas sūdzībā norāda to, ka ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktā lietoto apzīmējumu „nokavētie nodokļu maksājumi" ir jāsaprot vienīgi nokavētais nodoklis jeb nodokļa pamatparāds, nevis arī nokavējuma nauda un soda nauda, kā to atzina tiesa. Lai arī SIA „RMS group Latvi" nokavēto nodokļu pamatparāds (neskaitot nokavējuma naudu un soda naudu) pārsniedz minētajā normā paredzētos 15 000 *euro*, pieteicējs uzskata, ka ir būtiski izvērtēt minēto argumentu, jo pretējā gadījumā tiks pieļauta Valsts ieņēmumu dienesta prettiesiskās rīcības atbalstīšana.

Vispirms Senāts konstatē, ka Valsts ieņēmumu dienests, iekļaujot pieteicēju riska personu sarakstā, nav ņēmis vērā SIA „RMS group Latvia" noteikto soda naudas apmēru, tāpēc izskatāmajā lietā nav pamata vērtēt, vai soda nauda ir nokavētais nodokļu maksājums likuma „Par nodokļiem un

nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunkta izpratnē.

[16] Pieteicējs pareizi norāda, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 1. un 22.punktā ir sniegts terminu „nodoklis" un „nokavējuma nauda" skaidrojums, taču termina „nodokļu maksājumi" skaidrojums likumā „Par nodokļiem un nodevām" nav sniegts. Vienlaikus pieteicējs nepamatoti uzskata, ka, tā kā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktā tiešā tekstā nav norādīts, ka nokavētais nodokļu maksājums ir arī nokavējuma nauda, tad tas nozīmē, ka nokavējuma nauda minētās normas izpratnē nav atzīstama par nokavēto nodokļu maksājumu.

Likumā „Par nodokļiem un nodevām" likumdevējs nav konsekvents termina „nodokļu maksājumi" izmantošanā, jo atsevišķos gadījumos ar nodokļu maksājumiem tiek apzīmēts vienīgi valsts vai pašvaldības budžetā maksājamais nodoklis, citos gadījumos – ne vien nodoklis, bet arī ar to saistītā nokavējuma nauda. Tāpēc pats par sevi apstāklis, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktā tiešā tekstā nav norādes uz nokavējuma naudu, nenozīmē, ka saistībā ar nokavētā nodokļa pamatparādu radusies nokavējuma nauda nav atzīstama par nokavēto nodokļu maksājumu. Minētajā normā lietotā apzīmējuma „nodokļu maksājumi" saturs atklājams, ņemot vērā šīs normas saistību ar citām tiesību normām.

[17] Kā jau minēts, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktam, lai personu varētu iekļaut riska personu sarakstā, citstarp nepieciešams konstatēt, ka nokavētos nodokļu maksājumus nav iespējams piedzīt, ko apstiprina attiecīgais akts.

Piedziņas darbības Valsts ieņēmumu dienests uzsāk tādā gadījumā, ja nodokļu maksātājs labprātīgi nepilda likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 2.punktā paredzēto pienākumu noteiktajā termiņā un pilnā apmērā samaksāt nodokļus un tamdēļ nodokļu maksātājam rodas neizpildītas (nokavētas) nodokļu saistības. Šā pienākuma nepildīšanas gadījumā Valsts ieņēmumu dienests atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantā paredzētajam aprēķina nokavējuma naudu un saskaņā ar šā likuma 18.panta pirmās daļas 11.punktu piedzen gan nodokļus, gan nokavējuma naudu likuma 26.pantā paredzētajā kārtībā. 26.panta pirmā daļa paredz, ka nodokļu maksājumus atbilstoši nodokļu deklarācijai, avansa maksājumu aprēķinam, kā arī citiem dokumentiem par maksājumiem budžetā vai pēc nodokļu administrācijas kontroles (pārbaudes, revīzijas) aprēķinātos nodokļu maksājumus (arī soda naudu), kuri nav samaksāti nodokļu likumos vai citos normatīvajos aktos noteiktajā termiņā, un ar tiem saistīto nokavējuma naudu (turpmāk – nokavētie nodokļu maksājumi), kā arī izdevumus par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā nodokļu administrācija piedzen bezstrīda kārtībā, pamatojoties uz lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu.

Tātad 26.panta pirmajā daļā ir izskaidrots, ka ar nokavētiem nodokļu maksājumiem ir jāsaprot gan nodokļa maksājums (pamatparāds), gan ar to saistītā nokavējuma nauda un ka piedziņas procesā Valsts ieņēmumu dienests piedzen gan nodokli, gan nokavējuma naudu.

Rezumējot minēto, secināms: ja nodokļu maksātājs noteiktajā termiņā nesamaksā nodokli, tam tiek aprēķināta nokavējuma nauda, un nodokļu maksātājam rodas pienākums samaksāt gan nodokli, gan nokavējuma naudu. Ja nodokļu maksātājs labprātīgi nenokārto saistības ar valsts budžetu, Valsts ieņēmumu dienestam rodas pienākums piedzīt gan nodokli, gan nokavējuma naudu. Ja nodokļa un nokavējuma naudas piedziņa nav iespējama, tiek sastādīts akts par piedziņas neiespējamību, kurā tiek konstatēts, ka nav iespējams piedzīt nedz nodokļa pamatparādu, nedz arī nokavējuma naudu, kā tas ir noticis arī izskatāmajā gadījumā.

Šādos apstākļos, ievērojot, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktā ir skaidri norādīts, ka jautājuma par personas iekļaušanu riska personu sarakstā izvērtēšanai nepieciešama akta par piedziņas neiespējamību esība, nav rodams loģisks izskaidrojums, kāpēc minētās normas izpratnē par nokavētiem nodokļu maksājumiem nebūtu atzīstama arī nokavējuma nauda, kuru nodokļu maksātājam bija pienākums samaksāt, bet kuru nodokļu maksātājs nav samaksājis, sakarā ar ko Valsts ieņēmumu dienests ir veicis piedziņas darbības, taču piedzīt šo nokavējumu naudu nav bijis iespējams. Arī kasācijas sūdzības argumenti šādu izskaidrojumu nesniedz.

[18] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunkts kā vēl vienu no kritērijiem personas iekļaušanai riska personu sarakstā paredz to, ka nokavēto nodokļu maksājumu samaksas termiņš normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā nav pagarināts vai komercsabiedrība nav iesniegusi maksātnespējas procesa pieteikumu tiesā.

Kārtību, kādā tiek pagarināts nodokļu samaksas termiņš, noteic likuma „Par nodokļiem un nodevām" 24.pants. Atbilstoši šā panta normām samaksas termiņa pagarinājums tiek piemērots gan nodoklim, gan nokavējuma naudai (jā tāda ir noteikta). Arī izskatāmajā gadījumā SIA „RMS group Latvia" laikā, kad tās vienīgā amatpersona bija pieteicējs, vērsās Valsts ieņēmumu dienestā ar iesniegumu sadalīt termiņos ne vien nodokļu pamatparāda, bet arī nokavējuma naudas samaksu, un arī dienests lēmumus par nodokļu maksājumu sadalīšanu termiņos pieņēma gan attiecībā uz nodokļu pamatparādu, gan uz nokavējuma naudu.

Tāpat arī atbilstoši Maksātnespējas likuma 57. un 60.panta normām juridiskajai personai ir jāiesniedz maksātnespējas procesa pieteikums, ja tā noteiktā termiņā nav nokārtojusi parādsaistības. Ja juridiskajai personai ir pienākums samaksāt ar nodokļa pamatparādu saistīto nokavējuma naudu un juridiskā persona to nav izdarījusi, tad arī nesamaksātā nokavējuma nauda kļūst par parādsaistību. No Maksātnespējas likuma normām neizriet, ka jautājuma izlemšanai par juridiskās personas maksātnespējas procesa pieteikuma iesniegšanu, ir ņemams vērā vienīgi pamatparāds, bet ar to saistītie prasījumi nav ņemami vērā. Uz pretējo nenorāda arī kasācijas sūdzības argumenti.

Tādējādi arī no šī tiesiskā regulējuma neizriet apstiprinājums pieteicēja viedoklim, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunkta izpratnē nokavējuma nauda nav atzīstama par nodokļu maksājumu.

[19] Ja piekristu minētajam pieteicēja viedoklim, tad izveidotos situācija, ka termins „nodokļu maksājumi" tiek atšķirīgi izprasts un piemērots nodokļu maksājumu samaksas termiņa pagarināšanas procesā, nodokļu maksājumu piedziņas procesā un procesā par personas iekļaušanu riska personu sarakstā. Taču, kā jau minēts, loģisks izskaidrojums šādai atšķirīgai pieejai nav atrodams.

Turklāt, kā tas skaidri izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunkta, procesā par personas iekļaušanu riska personu sarakstā neizbēgami ir ņemams vērā nodokļu maksājumu piedziņas un samaksas termiņa pagarināšanas procesā konstatētais, proti, nokavēto nodokļu maksājumu samaksa nav pagarināta un piedziņa nav iespējama. Ja uzskatītu, ka samaksas termiņa pagarināšanas procesā un piedziņas procesā nokavējuma nauda ir atzīstama par nokavēto nodokļu maksājumu (tāpēc, ka šos procesos regulējošās tiesību normās ir tieša norāde arī uz nokavējuma naudu), bet procesā par personas iekļaušanu riska personu sarakstā tiktu secināts pretējais (tāpēc, ka tiesību normā tiešā tekstā nav norādes uz nokavējuma naudu), tad netiktu nodrošināta konsekventa un saskanīga tiesību normu piemērošana un procesā par personas iekļaušanu riska personu sarakstā nokavējuma nauda par nodokļu maksājumu tiktu gan atzīta (jautājumā par samaksas termiņa pagarināšanu un jautājumā par akta par piedziņas neiespējamību esību), gan neatzīta (jautājumā par komercsabiedrības nokavēto nodokļu maksājumu apmēru, ja tiktu ņemts vērā vienīgi nodokļa pamatparāds). Šāda pieeja neliecina par tiesību normu saprātīgu piemērošanu.

[20] Rezumējot minēto, Senāts atzīst par kļūdainu pieteicēja viedokli, ka nokavējuma nauda nav atzīstama par nodokļu maksājumu likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunkta izpratnē.

[21] Vienlaikus Senāts atgādina jau iepriekš norādītās judikatūras atziņas, ka nokavēto nodokļu maksājumu esība pati par sevi nav atzīstama par pamatu personas iekļaušanai riska personu sarakstā. Šis apstāklis ir jāvērtē kopsakarā ar pārējiem normā noteiktajiem kritērijiem un jānoskaidro, vai personas iekļaušana riska personu sarakstā nokavēto nodokļu maksājumu dēļ nodrošina likumdevēja mērķa sasniegšanu. Tāpēc šādā kontekstā vērtējami arī ar nokavējuma naudu saistītie apstākļi.

No tiesas konstatētajiem apstākļiem citstarp izriet, ka SIA „RMS group Latvia" nokavējuma nauda nav aprēķināta tikai par vienreiz nesamaksāto nodokli. Proti, minētā komercsabiedrība regulāri nemaksāja pašas deklarētos nodokļus likumā noteiktajā termiņā un tai bija vairāku nodokļu parāds, nokavējuma naudas apmērs gan pieauga par šiem nodokļu parādiem, gan arī izveidojās par kārtējiem deklarētiem, bet nesamaksātiem nodokļiem. Tāpat no tiesas konstatētajiem apstākļiem izriet, ka nokavējuma naudas apmērs izskatāmajā gadījumā nav bijis izšķirošs likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktā paredzētā nokavēto nodokļu maksājumu apmēra noteikšanai, jo nodokļu pamatparāds vien vairākas reizes pārsniedz šajā normā paredzēto nokavēto maksājumu apmēru. Ņemot vērā šos apstākļus un vērtējot tos kopsakarā ar pārējiem lietas apstākļiem, tiesa, kā jau minēts, atzina, ka SIA „RMS Group Latvia" nav raksturojama kā godprātīgs nodokļu maksātājs un pieteicējs, būdams vienīgais šās komercsabiedrības valdes loceklis, nav nodrošinājis nodokļu normatīvo aktu ievērošanu un Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu izpildi. Kasācijas sūdzībā šajā sakarā nav norādīti argumenti, kas liktu apšaubīt minēto tiesas secinājumu pareizību.

[22] Papildus minētajam pieteicējs kasācijas sūdzībā analizē Valsts ieņēmumu dienesta pieņemtos lēmumus un rīcību un uzskata, ka tā ir atzīstama par prettiesisku.

Senāts vērš pieteicēja uzmanību, ka saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 325.pantu apelācijas instances tiesas spriedumu un papildspriedumu administratīvā procesa dalībnieks var pārsūdzēt kasācijas kārtībā, ja tiesa pārkāpusi materiālo vai procesuālo tiesību normas vai, izskatot lietu, pārsniegusi savas kompetences robežas un šis pārkāpums novedis vai varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas. Savukārt atbilstoši 328.panta pirmās daļas 6.punktam kasācijas sūdzībā norāda, kādu materiālo vai procesuālo tiesību normu tiesa pārkāpusi un pamatojumu, kā izpaužas šis pārkāpums.

Tādējādi kasācijas instances tiesā ir pārsūdzams tiesas spriedums, nevis iestādes lēmums, un attiecīgi kasācijas instances tiesai ir jāpārbauda tiesas sprieduma, nevis iestādes lēmuma un rīcības atbilstība materiālo un procesuālo tiesību normām un ir jāizvērtē argumenti, kas ir saistīti ar tiesas, nevis iestādes pieļautajiem tiesību normu pārkāpumiem. Šā iemesla dēļ pieteicēja kasācijas sūdzības argumenti, kas ir vērsti uz Valsts ieņēmumu dienesta rīcības un lēmumu tiesiskuma izvērtējumu, kasācijas instances tiesā nav pieļaujami.

[23] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesas spriedums ir atstājams negrozīts, bet pieteicēja kasācijas sūdzība ir atzīstama par nepamatotu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 13.jūnija spriedumu, bet /pers. A/ kasācijas sūdzību noraidīt.
Spriedums nav pārsūdzams.

D. Makarova V. Poķis L. Slica