ECLI:LV:AT:2020:0311.A420239816.6.S
Lieta Nr. A420239816, SKA-176/2020
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2020.gada 11.martā

Tiesa šādā sastāvā: senatores Jautrīte Briede, Vēsma Kakste un Dace Mita

piedaloties pieteicējas – SIA „AL LAW" – pārstāvim /pers. A/,
trešās personas – AS „RĪGAS PIENA KOMBINĀTS" – pārstāvei /pers. B/,
atbildētājas – Latvijas Republikas – pusē pieaicinātās iestādes Uzņēmumu reģistra pārstāvim /pers. C/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „AL LAW" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru AS „RĪGAS PIENA KOMBINĀTS" tiktu iecelts zvērināts revidents, izdošanu, sakarā ar SIA „AL LAW" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 21.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Uzņēmumu reģistrs (turpmāk – reģistrs) 2016.gada 25.maijā ir noraidījis pieteicējas SIA „AL LAW" lūgumu iecelt AS „RĪGAS PIENA KOMBINĀTS" zvērinātu revidentu, lai pārbaudītu atkarīgās sabiedrības attiecības ar valdošo sabiedrību *Food Union Holding (CY) Limited*.

Nepiekrītot lēmumam, pieteicēja vērsās ar pieteikumu tiesā. Ar tiesneša lēmumu lietā trešās personas statusā pieaicināta AS „RĪGAS PIENA KOMBINĀTS".

[2] Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesas spriedums, pievienojoties arī rajona tiesas spriedumam, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Atbilstoši Koncernu likuma 32.panta pirmās daļas 1.punktam atkarīgās sabiedrības dalībniekam ir tiesības lūgt Uzņēmumu reģistru iecelt zvērinātu revidentu, ja revidenta atzinumā norādīts uz to, ka atkarības pārskats ir nepilnīgs. Konkrētajā ziņojumā zvērināts revidents norādījis, ka revidentu uzmanības lokā nav nonākuši tādi fakti, kas liktu uzskatīt, ka pievienotais īpaša mērķa atkarības pārskats neatbilst patiesībai visos būtiskajos aspektos. Neizsakot secinājumu ar iebildēm, revidenti vērš uzmanību, ka pārskatā ietvertā informācija nav domāta, lai sniegtu, un nesniedz patiesu un skaidru priekšstatu par akciju sabiedrības darījumiem ar saistītajām pusēm saskaņā ar Gada pārskatu likumu [šobrīd – Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums]. Zvērinātais revidents uzskatījis, ka, sniedzot ziņojumu par atkarības pārskatiem, nav jāsniedz atzinums likuma „Par zvērinātiem revidentiem" izpratnē, jo atkarības pārskati nav gada pārskatu sastāvdaļa. Atzinums specifiski attiecas uz finanšu pārskatiem, kas iekļauti gada pārskatā. Koncernu likuma 31.pantā noteiktais procedūru apjoms ir būtiski mazāks nekā nepieciešamais revīzijas procedūru apjoms saskaņā ar revīzijas standartiem. Tas atbilst vispārējai praksei, zvērinātu revidentu ziņojumi par atkarības pārskatiem tiek sagatavoti saskaņā ar Starptautiskajiem pārbaudes uzdevumu standartiem.

[2.2] Pieteicēja ir iebildusi, ka Koncernu likuma 31.panta otrā daļa skaidri nosaka, kas revidentam jādara, un saskaņā ar šā panta trešo daļu revidenta atzinumā jāraksta, ka tas veikts saskaņā ar Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likumu. Ir strīds, vai reģistrā iesniegtie atkarības pārskati un zvērinātu revidentu ziņojumi pēc satura atbilst prasībām. Nav konstatējams, ka zvērināts revidents savā atzinumā būtu norādījis, ka atkarības pārskats ir nepilnīgs vai kļūdains. Reģistram nav pienākuma vērtēt zvērinātu revidentu darbību un to atzinumos iekļautās informācijas atbilstību. Līdz ar to nav iestājušies Koncernu likuma 32.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktie apstākļi, lai uzliktu pienākumu reģistram iecelt zvērinātu revidentu.

[2.3] Attiecībā uz iebildumiem par atkarības pārskatu neiesniegšanu un iesniegto pārskatu kļūdām norādāms, ka Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 166.pantā ir paredzēta administratīvā atbildība par ziņu un dokumentu iesniegšanas reģistram noteikumu pārkāpumu. Taču tas nav priekšnoteikums reģistra pienākumam iecelt revidentu. Saskaņā ar Koncernu likuma 31.panta astoto daļu atkarības pārskatu un revidenta atzinumu kopā ar gada pārskatu un ziņojumu atkarīgās sabiedrības izpildinstitūcija iesniedz reģistram. Likuma „Par Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistru" 8.panta pirmajā daļā un 14.panta pirmajā daļā noteiktais pārbaudes apjoms attiecas tikai uz reģistrējamām ziņām, bet atkarības pārskats tās neietver, un tas nav jāpievieno komersanta reģistrācijas lietai. Atkarības pārskats ir paredzēts kā dokuments, kura pārbaudi reģistrs neveic un atsevišķu lēmumu nepieņem. Komercsabiedrības pārvaldes institūcijas ir atbildīgas par pārskata juridisko noformēšanu, tā saturs ir pakļauts obligātai revidenta pārbaudei. Analoģiski ar Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma 98.panta pirmo daļu Valsts ieņēmumu dienests nodod reģistram dokumentus, bet reģistrs nodrošina to publisku pieejamību. Reģistrs gada pārskatu pieņem, bet pārbaudi neveic. Analoģiski reģistram nav tiesību nepieņemt arī atkarības pārskatu vai citādi atlikt tā pievienošanu reģistra lietvedībai.

[2.4] Pieteicēja norādījusi, ka, tā kā reģistram ir tiesības iecelt zvērinātu revidentu gadījumā, kad sabiedrības vadībai vai revidentam ir pretenzijas pret atkarības pārskatu, tad vēl jo vairāk ir pamats šādi rīkoties, ja iesniegtajiem atkarības pārskatiem nav juridiska spēka, un vispār nav iesniegti padomes ziņojumi par atkarības pārskatiem, kā arī iesniegtajiem revidentu atzinumiem nav juridiska spēka, tie pēc formas neatbilst likuma prasībām un tajos norādīts, ka atkarības pārskati nav domāti, lai sniegtu patiesu informāciju un tādu arī nesniedz. Tiesa jau norādījusi uz reģistra kompetenci, kā arī Koncernu likuma 32.panta gadījumiem, kad reģistram ir pienākums iecelt revidentu. Ir jābūt vai nu revidenta atzinumā iekļautai norādei uz atkarības pārskata nepilnību, vai ir jābūt pārraudzības institūcijas vai izpildinstitūcijas iniciatīvai, proti, nevienā no gadījumiem reģistrs tiešā veidā nelemj par atkarības pārskata nepilnībām, kuras būtu pamats īpašās pārbaudes veikšanai. Nav pamata paplašināti interpretēt Koncernu likuma 32.panta pirmajā daļā noteikto reģistra kompetenci.

[3] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par spriedumu. Kasācijas sūdzībā ietverti turpmāk minētie argumenti (daži no tiem tiek atkārtoti vairākos sūdzības apakšpunktos).

[3.1] Latvijas Republikas Satversmes 105.pantā nostiprinātas tiesības uz īpašumu. Viens no veidiem, kā valsts aizsargā mazākuma akcionāru akcijas pret valdošā uzņēmuma patvaļu, ir ar reģistra palīdzību: 1) reģistrā jāiesniedz atkarības pārskats un citi dokumenti, kam likums paredzējis noteiktas prasības, 2) ja zvērināts revidents norādījis uz neatbilstību likumam atkarīgā un valdošā uzņēmuma attiecībās, reģistram jāieceļ neatkarīgs revidents. Konkrētajā gadījumā reģistram nav iesniegti visi dokumenti, kas paredzēti likumā (piemēram, nav iesniegti padomes ziņojumi akcionāriem). Revidenta atzinumos par pārskatiem nav visu elementu, bet ir norādīts, ka pārskati nesniedz skaidru priekšstatu par valdošajiem uzņēmumiem.

[3.2] Augstākajai tiesai jādod vadlīnijas, vai reģistram jāvērtē dokumentu atbilstība likumam, vai sabiedrībai var būt pieejami pārskati, par kuriem revidents norādījis, ka tie nesniedz patiesu priekšstatu, vai tomēr reģistram ir tiesības izslēgt neatbilstošus dokumentus un pienākums iecelt revidentu, kad ir iestājies vēl nozīmīgāks dzīves gadījums, kā minēts Koncernu likuma 32.pantā.

[3.3] Tiesa nav izskatījusi jautājumu par dokumentu, kas neatbilst prasībām, izslēgšanu, tādā veidā pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmo daļu.

[3.4] Apgabaltiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 302.panta pirmo daļu, jo nav izvērtējusi apelācijas sūdzībā noformulētos argumentus. Piemēram, spriedumā norādīts, ka nav likuma roba Koncernu likuma 32.panta kontekstā un paņēmienu „no mazākā uz lielāko" piemērot neesot pieļaujams, bet tas nav motivēts.

[3.5] Ziņu un faktu, kuru pieejamību nodrošina reģistrs, publisku ticamību var piešķirt tikai patiesai informācijai. Līdz ar to reģistram un tiesai bija jāsecina, ka atkarības pārskati nav atbilstoši likumam, padomes ziņojumi nav iesniegti vispār, iesniegtie dokumenti neatbilst prasībām un tiem nav juridiska spēka.

[3.6] Pat ja nav tiesību normas, reģistram jāpiemēro juridiskās obstrukcijas aizliegums un jāieceļ neatkarīgs revidents. Pretējā gadījumā tā loma mazo akcionāru aizsardzībā kļūst bezjēdzīga. Darbu, ko nav izdarījis trešās personas nolīgtais zvērinātais revidents, jāpaveic reģistra ieceltajam revidentam. Koncernu likuma 31.panta ceturtā daļa paredz revidenta pienākumu sastādīt revidenta atzinumu, šāds dokuments reģistrā nav iesniegts. Minētā panta otrajā daļā noteiktas prasības atzinumam: tajā jānorāda, vai atkarības pārskatā ietvertās ziņas atbilst patiesībai, vai darījumu izpildījuma vērtība nav bijusi nesamērīgi augsta un, ja bijusi, vai atlīdzināti zaudējumi, vai pasākumi pareizi vērtēti. Atzinums jāraksta atbilstoši Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likumam, nevis starptautiskajiem standartiem. Tiesa tam nav devusi novērtējumu un nonākusi pie nepareiza sprieduma.

[3.7] Analoģija par gada pārskatiem nav piemērojama, jo pārskatus nosūta iestāde, nevis komersants, turklāt tajos nav norādīts, ka tie nav domāti, lai sniegtu, un arī nesniedz patiesu informāciju (kā tas ir trešās personas iesniegtajos dokumentos). Turklāt Valsts ieņēmumu dienests pirms nosūtīšanas pārbauda, vai komersants iesniedzis dokumentus ar juridisku spēku.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja kasācijas sūdzību. Uzņēmumu reģistra un trešās personas pārstāvji to uzskatīja par nepamatotu. Pieaicinātā persona Dr.iur /pers. D/ kā viens no Koncernu likuma autoriem izteica viedokli par Koncernu likuma normu interpretāciju un Uzņēmumu reģistra kompetenci iecelt neatkarīgu zvērinātu revidentu.

Motīvu daļa

[5] Lietā ir strīds par to, vai situācijā, kurā atrodas pieteicēja (sk. šā sprieduma 2.1, 3.1. un 3.2.punktu), Uzņēmumu reģistram ir jāieceļ zvērināts revidents īpašās pārbaudes veikšanai, pamatojoties uz Koncernu likuma 32.panta pirmās daļas 1.punktu, atbilstoši kuram revidents jāieceļ, ja sabiedrības nolīgtais revidents savā atzinumā norādījis uz to, ka atkarības pārskats ir nepilnīgs.

[6] Atbilstoši Koncernu likuma 30.panta otrajai daļai atkarības pārskatam jāsniedz vispārējs priekšstats par atkarīgās sabiedrības attiecībām ar valdošo uzņēmumu. Atbilstoši šā panta ceturtajai daļai atkarības pārskata noslēgumā atkarīgās sabiedrības izpildinstitūcija ietver paziņojumu par to, vai sabiedrība par katru darījumu ir saņēmusi atbilstošu pretizpildījumu un vai sabiedrībai netika nodarīti zaudējumi sakarā ar citu pasākumu veikšanu vai atturēšanos no to veikšanas.

Atbilstoši Koncernu likuma 31.panta pirmajai daļai atkarības pārskats vienlaikus ar atkarīgās sabiedrības gada pārskatu un ziņojumu ir pakļauts obligātai revidenta pārbaudei.

31.panta otrajā daļā noteikts, ka revidents pārbauda, vai: 1) atkarības pārskatā ietvertās faktiskās ziņas atbilst patiesībai; 2) atkarības pārskatā minēto atkarīgās sabiedrības veikto darījumu izpildījuma vērtība nav bijusi nesamērīgi augsta, un, ja šī izpildījuma vērtība ir bijusi nesamērīgi augsta, vai atlīdzināti tā rezultātā atkarīgajai sabiedrībai radušies zaudējumi; 3) nepastāv apstākļi, kuru dēļ atkarības pārskatā minētie pasākumi būtu novērtējami citādi, nekā to veikusi atkarīgās sabiedrības izpildinstitūcija.

Panta trešajā daļā noteikts, ka atkarības pārskata pārbaudei attiecīgi piemērojami likuma „Par uzņēmumu gada pārskatiem" [šobrīd – Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums] noteikumi. Likumā paredzētās tiesības revidentam ir arī attiecībā uz valdošo uzņēmumu un citiem uzņēmumiem, kas apvienoti koncernā ar valdošo uzņēmumu. Atbilstoši panta ceturtajai daļai, ja revidents pārbaudē konstatē, ka atkarības pārskats ir nepilnīgs, viņam ir pienākums to *īpaši* norādīt atzinumā.

Likuma 32.panta nosaukums ir „Īpašā pārbaude". Tā pirmās daļas 1.punktā paredzēts, ka, pamatojoties uz atkarīgās sabiedrības dalībnieka pieprasījumu, Uzņēmumu reģistrs, lai pārbaudītu atkarīgās sabiedrības attiecības ar valdošo uzņēmumu, ieceļ zvērinātu revidentu, ja revidents savā atzinumā norādījis uz to, ka atkarības pārskats ir nepilnīgs (minētajā daļā paredzēti arī divi citi gadījumi, taču nav strīda, ka šie gadījumi uz konkrēto lietu nav attiecināmi).

Konkrētajā gadījumā revidents savā atzinumā nav norādījis, ka atkarības pārskats ir nepilnīgs. Taču no kasācijas sūdzības izriet, ka normā ietvertie tiesiskie apstākļi „revidents savā atzinumā norādījis uz to, ka atkarības pārskats ir nepilnīgs" ir interpretējami plašāk, attiecinot tos arī uz situāciju, kurā atrodas pieteicēja (sk. šā sprieduma 2.1, 3.1. un 3.2.punktu). Proti, konkrētajā lietā revidents nav norādījis uz nepilnībām pārskatā, vien norādījis, ka pārskatā ietvertā informācija nav domāta, lai sniegtu, un nesniedz patiesu un skaidru priekšstatu par akciju sabiedrības darījumiem ar saistītajām pusēm saskaņā ar Gada pārskatu likumu. Pieteicējai no šāda atzinuma ir radušās aizdomas, ka tās tiesības pilnībā netiek ievērotas.

[7] Kā jau Senāts ir atzinis iepriekš, dokumentu juridiskā spēka vai tajā ietverto ziņu atbilstības normatīvajiem aktiem vai citiem reģistrācijas lietā esošajiem dokumentiem apšaubīšana vērtējama kā izņēmuma gadījums. Padziļināta dokumentu pārbaude nav piemērota komercreģistra vešanas iestādes resursiem un kompetencei (*sal., piemēram, Senāta 2019.gada 12.septembra spriedumu lietā Nr. SKA-193/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0912.A420338615.2.S)*).

Senāts neredz pamatu šajā lietā atkāpties no šādas pieejas. Arī kasācijas sūdzībā norādītais paņēmiens „no mazākā uz lielāko" šajā lietā nav piemērojams.

Koncernu likumā iestrādātas normas koncerna dalībnieku tiesību aizsardzībai. Atkarības pārskatu sastādīšanas un tā pakļaušanas zvērināta revidenta pārbaudei primārais mērķis ir tieši aizsargāt koncerna dalībnieku tiesības. Savukārt dalībnieku savstarpējo strīdu risināšanai paredzēti civiltiesiski līdzekļi. Tikai izņēmuma gadījumā, tostarp, kad sabiedrības nolīgtais revidents ir devis skaidras norādes, ka atkarības pārskats ir nepilnīgs, koncerna dalībnieku savstarpējās attiecībās var iejaukties valsts Uzņēmumu reģistra personā, ieceļot zvērinātu revidentu īpašās pārbaudes veikšanai. Tāpēc reģistra pienākums iecelt revidentu ir ļoti atkarīgs no tā, ko sabiedrības nolīgtais zvērinātais revidents ir norādījis atzinumā, kuru tas sniedzis atbilstoši Koncernu likuma 31.pantam. Gadījumā, kad sabiedrības nolīgtais revidents atzinumā tiešā tekstā nebūtu ierakstījis, ka „atkarības pārskats ir nepilnīgs", atkarīgās sabiedrības dalībnieks varētu prasīt Uzņēmumu reģistram veikt īpašo pārbaudi tikai tad, ja no revidenta atzinuma tomēr nepārprotami izrietētu, ka atkarības pārskatā ir saturiskas kļūdas. Reģistram nav jāieceļ neatkarīgais revidents tikai aizdomu gadījumā.

[8] Konkrētajā gadījumā zemāko instanču tiesas ir secinājušas, ka no zvērināta revidenta atzinuma nav konstatējams, ka atkarības pārskats ir nepilnīgs vai kļūdains. Tādējādi uzskatāms, ka tajā nav saturisku kļūdu.

Arī Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija, atbildot uz Senāta jautājumiem par revidenta pārbaudes apjomu un konkrēto revidenta ziņojumu par atkarības pārskatiem, 2020.gada 17.februāra vēstulē (*lietas 159.lapa*) norādīja, ka revidentu ziņojumi par atkarības pārskatiem nevar tikt pielīdzināti revidentu atzinumiem par gada pārskatiem. Kā uzskata asociācija, revidenta norāde uz gada pārskatu likumu konkrētajā gadījumā atzinumā ietverta ar mērķi, lai lasītājs saprastu, ka attiecīgais zvērināta revidenta ziņojums nav ziņojums par gada pārskata revīziju. Konkrētā norāde neesot interpretējama tādējādi, ka atkarīgās sabiedrības intereses netiek pietiekami aizsargātas.

[9] Ņemot vērā iepriekš minēto, konkrētajā gadījumā Uzņēmumu reģistram nebija pienākuma iecelt neatkarīgu revidentu, tāpēc zemāko instanču tiesu spriedums noraidīt pieteicējas pieteikumu ir pareizs. Administratīvā apgabaltiesa, pievienojoties arī rajona tiesas motivācijai, ir atbildējusi uz visiem būtiskajiem pieteicējas argumentiem. Arī Senāts atzīst par pareizu spriedumā minēto motivāciju un tai pievienojas.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 21.decembra spriedumu, bet SIA „AL LAW" kasācijas sūdzību noraidīt.
Spriedums nav pārsūdzams.

J. Briede V. Kakste D. Mita