ECLI:LV:AT:2021:1029.A420169618.9.S
Lieta Nr. A420169618, SKA-221/2021
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2021.gada 29.oktobrī

Tiesa šādā sastāvā: senatores Vēsma Kakste, Dzintra Amerika, Diāna Makarova

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 14.februāra lēmuma Nr. 31.4-22.11/680 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 25.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja /pers. A/ no 2016.gada 22.februāra līdz 2017.gada 27.martam bija SIA „SEVENTY" valdes locekle ar tiesībām pārstāvēt komercsabiedrību vienpersoniski. Šā amata pienākumu pildīšanas laikā SIA „SEVENTY" par 2016.gada 4.ceturksni izveidojās nodokļu parāds 53 800,30 *euro*. Kārtējais nodokļu maksājums tika veikts 2017.gada 24.februārī, bet pēc tam 2017.gada 27.martā, nevis 2017.gada 24.martā, kā tas noteikts Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 31.janvāra lēmumā Nr. 30.1-8.10.4/11499. 2018.gada 15.janvārī dienests sastādīja aktu par piedziņas neiespējamību. Savukārt pieteicēju iekļāva riska personu sarakstā, jo pieteicēja atbilda likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktā noteiktajam riska personas kritērijam.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu par viņas iekļaušanu riska personu sarakstā pārsūdzēja administratīvajā tiesā. Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2019.gada 25.aprīļa spriedumu pieteikumu noraidīja. Tiesas spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicējai SIA „SEVENTY" valdes locekles amata pienākumu pildīšanas pēdējā dienā, proti, 2017.gada 27.martā, bija pienākums patstāvīgi aprēķināt nodokļa apmēru un iemaksāt to valsts budžetā. Pieteicēja līdz 2017.gada 24.martam to nebija izdarījusi.

SIA „SEVENTY" nokavēto nodokļu maksājumu parāds pārsniedz 15 000 *euro*, un pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī parāda samaksas termiņš nebija pagarināts, kā arī sabiedrība nebija iesniegusi maksātnespējas procesa pieteikumu tiesā. Tāpat dienesta rīcībā bija akts par piedziņas neiespējamību, un nebija pagājuši trīs gadi no nodokļu samaksas termiņa dienas.

[2.2] Atbilstoši Komerclikuma 12.panta pirmajā daļā ietvertajam komercreģistra publiskās ticamības principam, kas primāri aizsargā trešo personu, tostarp arī nodokļu administrācijas, intereses, dienestam, nosakot laika periodu, kurā pieteicējai bija pilnvaras pārstāvēt attiecīgo komercsabiedrību, bija jāņem vērā informācija, kas norādīta komercreģistrā.

[2.3] Būtiska nozīme piešķirama tieši tam, ka nokavētie nodokļu maksājumi sākotnēji radās laikā, kad pieteicēja pildīja SIA „SEVENTY" valdes locekles pienākumus.

[2.4] Personas iekļaušanas riska personu sarakstā mērķis ir vērsties pret negodīgiem komersantiem, kuru izslēgšana no uzņēmējdarbības vides veicinās godīgu konkurenci un uzņēmējdarbības attīstību kopumā, aizstāvot sabiedrības intereses. Tas ir vērsts uz komercdarbības vides un saimnieciskās darbības vides sakārtošanu, izslēdzot no tās negodprātīgus komersantus. Tāpat personas iekļaušana riska personu sarakstā kalpo plašākam mērķim – pasargāt kreditoru un citu komersantu intereses, veicināt komercdarbības vides drošību un labprātīgu nodokļu saistību izpildi.

[3] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot šādus argumentus.

[3.1] Tiesa nepareizi tulkojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktu daļā, kas attiecas uz nokavēto nodokļu maksājumu samaksas termiņa pagarināšanu. Pie tiesību normas nepareizas piemērošanas ir novedusi tiesas virspusējā faktisko apstākļu novērtēšana.

[3.2] Par lēmuma, ar kuru tika pagarināts nodokļu samaksas termiņš, izpildi bija atbildīga SIA „SEVENTY", nevis tikai pieteicēja. Minētais lēmums bija spēkā tiesību maiņas periodā, proti, no 2017.gada 3.marta (dalībnieku lēmuma par pieteicējas atcelšanu no valdes locekļa amata pieņemšanas datums) līdz 27.martam (valdes locekļa izmaiņu reģistrācijas datums komercreģistrā). Neatkarīgi no datuma, kurā mainījās juridiskās personas valde, nodokļu maksātāja likumiskais pārstāvis ir atbildīgs par lēmuma izpildi. Lietā nav strīda, ka minētais lēmums vēlāk tika atcelts. Taču tiesa nav ņēmusi vērā, ka pamats lēmuma atcelšanai bija trīs neveiktie maksājumi pilnā apmērā par 2017.gada 24.augustu, 24.septembri un 24.oktobri un ka līdz atceļošā lēmuma pieņemšanai lēmums par nodokļu samaksas termiņa pagarināšanu bija vēl spēkā. Tātad pamats lēmuma atcelšanai nav bijis pieteicējas vainojama rīcība, jo pieteicēja kā fiziska persona nevarēja nest atbildību par administratīvā akta izpildi pēc savu pilnvaru izbeigšanās.

[3.3] Tāpat tiesa, neņemot vērā, ka lēmums par nodokļu samaksas termiņa pagarināšanu ir saistošs nevis trešajām personām, bet gan SIA „SEVENTY", nepareizi ir piemērojusi Komerclikuma 216.panta trešo daļu. Saskaņā ar to par minētā lēmuma izpildi jaunais valdes loceklis ir atbildīgs jau kopš 2017.gada 3.marta, jo viņš nav atzīstams par trešo personu.

[3.4] Tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.pantu, jo nav objektīvi novērtējusi pierādījumus, bet ņēmusi vērā tikai Valsts ieņēmumu dienesta norādījumus par to, ka kārtējais maksājums saņemts 2017.gada 27.martā, nevis 24.martā. Ir vispārzināms fakts, ka bezskaidras naudas pārskaitījumi netiek izpildīti nekavējoties, ja saņēmēja bankas konts ir citā kredītiestādē, un maksājums, kas sagatavots darba dienā pirms brīvdienām, tiek izpildīts tikai nākamajā darba dienā. No dienesta lēmuma izriet, ka ikmēneša maksājums jāveic līdz katra mēneša 24.datumam. Tiesa nav vērtējusi, ka būtisks ir nevis saņemšanas datums, bet gan maksājuma veikšanas datums. Atbilstoši 2017.gada kalendāram 24.marts bija piektdiena. Līdz ar to tiesai bija pienākums noskaidrot, kad tika veikts konkrētais nodokļu parāda maksājums.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza paskaidrojumu par kasācijas sūdzību, uzskatot to par nepamatotu.

Motīvu daļa

[5] 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 likuma „Par nodokļiem un nodevām" 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.

[6] Apgabaltiesa pamatoti norādījusi, ka 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, jau ir norādījis, ka personas iekļaušanas riska personu sarakstā mērķis ir vērsties tieši pret negodīgiem komersantiem. Ja apstākļu kopums liek secināt, ka personas mērķis ir nevis komercdarbības veikšana pēc būtības, bet tādēļ, lai no valsts budžeta izkrāptu finanšu līdzekļus, legalizētu nelegālus ienākumus vai ar citu, šiem līdzīgu nolūku, personai ir atņemamas tiesības pārstāvēt komercsabiedrības. Tādēļ ierobežojums tiek noteikts personām, kuras vispār vai lielākajā mērā nemaz neveic komercdarbību pēc tās ekonomiskās būtības, bet to imitē (piemēram, *Senāta 2019.gada 17.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-229/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0417.A420249915.2.S) 8.punkts, 2019.gada 30.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-66/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0130.A420199815.2.S) 7.punkts*), kā arī personām, kuras līdztekus komercdarbībai vienlaikus rīkojas tā, lai izvairītos no nodokļu samaksas.

[7] Ievērojot minēto, secināms: 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. Pretējā gadījumā, personu iekļaujot riska personu sarakstā, tiktu pārkāptas tās tiesības būt par komercsabiedrības amatpersonu un darboties komerctiesiskajā vidē (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.februāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-1086/2021 (ECLI:LV:AT:2021:1001.A420289719.16.L) 3.punkts*). Turklāt, tā kā personas iekļaušana riska personu sarakstā ierobežo tās tiesības nodarboties ar komercdarbību, personai ir jābūt skaidram pamatojumam šādam tiesību ierobežojumam.

[8] Vērtējot spriedumu minēto atziņu kontekstā, Senāts secina, ka tiesa nepareizi ir interpretējusi un piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktu, pārsteidzīgi secinot, ka pastāvēja tiesisks pamats pieteicējas iekļaušanai riska personu sarakstā. Proti, tiesa ir konstatējusi vienīgi formālos priekšnoteikumus, bet nav vērtējusi, vai pieteicējas rīcība, gan pieļaujot nodokļu maksājumu parādu, gan vēlāk, iespējams, kavējot maksājumus, kā arī atstājot valdes locekles amatu, ir bijusi vērsta uz izvairīšanos no nodokļu samaksas.

[9] Apstāklim, ka pieteicējas kā valdes locekles darbības laikā bija pagarināts nodokļu parāda samaksas termiņš un uzņemtās saistības tika pildītas, kā arī tam, ka lēmums par nodokļa parāda samaksas termiņa pagarinājumu vēlāk, kad pieteicēja bija atstājusi valdes locekles amatu, tika atcelts, pašam par sevi nav izšķirošas nozīmes. Tāpat vispārīgi pamatoti ir pieteicējas apsvērumi, ka viņa nevar būt atbildīga par to, kā jaunā amatpersona pildīja nodokļu saistības. Tomēr visi šie apstākļi ir vērtējami kopsakarā ar pārējo informāciju par pieteicējas darbību un nodokļu maksāšanu.

[10] Senāts negūst tiesisku pamatojumu tiesas secinājumam, ka attiecībā pret trešajām personām, tostarp nodokļu administrāciju, pieteicēja pēc tam, kad komercsabiedrības valde bija pieņēmusi lēmumu par pieteicējas atbrīvošanu no valdes locekļa amata līdz šo izmaiņu reģistrēšanai komercreģistrā, bija uzskatāma par sabiedrības amatpersonu un viņai bija pienākums aprēķināt un samaksāt nodokļus. Senāts savā praksē jau ir atzinis, ka Komerclikums nenoteic, ka valdes loceklis savu statusu iegūst vai zaudē ar ieraksta izdarīšanu komercreģistrā. Ierakstam komercreģistrā ir tikai deklaratīva, nevis konstitutīva nozīme, proti, mērķis šo ziņu iekļaušanai komercreģistrā ir aizsargāt patērētāju un citu trešo personu, piemēram, komersanta darījumu partneru tiesības un intereses, nevis nodibināt komercsabiedrības valdes locekļa statusu (*Senāta 2020.gada 27.maija sprieduma lietā Nr. SKA-40/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0527.A420222015.2.S) 6.punkts ar atsauci uz Senāta 2008.gada 30.septembra lēmuma lietā Nr. SKA-741/2008 (A42333605) 11.punktu, 2011.gada 24.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-122/2011 (A42778708) 9.punktu, 2019.gada 9.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-941/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0509.A420233117.9.L) 5.punktu*). Šajā sakarā arī norādāms, ka lēmuma par pieteicējas atbrīvošanu no amata reģistrācijas komercreģistrā brīdim pašam par sevi nav izšķirošas nozīmes, ja vien pilnīgas apstākļu pārbaudes rezultātā šis apstāklis nav saistāms ar tādu pieteicējas darbību, kas liecina par viņas izvairīšanos no atbildības, proti, negodprātīgu rīcību (sal. *Senāta 2020.gada 27.maija sprieduma lietā Nr. SKA-40/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0527.A420222015.2.S) 7. un 8.punkts*).

Turklāt, ja konstatētu, ka pieteicēja laikā no 2017.gada 3. līdz 27.martam faktiski ir turpinājusi pildīt valdes locekles amatu, tiesai citu apstākļu kontekstā arī jāvērtē, vai nodokļu maksājuma termiņa kavējums par dažām dienām šajā gadījumā liecina par izvairīšanos no nodokļu samaksas. Katrā ziņā tiesai šie apstākļi ir jānovērtē kopsakarā.

[11] Lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu samaksas termiņa pagarināšanu ir saistošs tā adresātam, proti, komercsabiedrībai, kuru savukārt pārstāv tā likumiskais pārstāvis, kas tiek ievēlēts dalībnieku sapulcē un kopš ievēlēšanas brīža sāk pildīt savus pienākumus. Tādēļ nav saprotami pieteicējas argumenti, ka vispārīgi pieteicēja kā valdes locekle viena pati nav atbildīga par nodokļu samaksu.

[12] Ņemot vērā noradīto, secināms, ka tiesa nav noskaidrojusi un izvērtējusi, vai un kādi apstākļi liecina par tādu pieteicējas negodprātīgu rīcību, kas rada nepieciešamību ierobežot viņas tiesības noteiktu laiku būt par komercsabiedrību amatpersonu, iekļaujot pieteicēju riska personu sarakstā. Līdz ar to spriedums ir atceļams un lieta ir nododama atkārtotai izskatīšanai.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 25.aprīļa spriedumu un nodot lietu Administratīvajai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai.
Atmaksāt /pers. A/drošības naudu 70 *euro* apmērā.
Spriedums nav pārsūdzams.

Senatore V. Kakste Senatore Dz. Amerika Senatore D. Makarova