ECLI:LV:AT:2025:0228.A420256719.13.S
Lieta Nr. A420256719, SKA-1/2025
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2025.gada 28.februārī

Senāts Administratīvo lietu departamenta kopsēdē šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatori Dzintra Amerika, Vēsma Kakste, Laura Konošonoka, Anita Kovaļevska, Indra Meldere, Jānis Pleps, Līvija Slica, Ieva Višķere un Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „MISTRAL TRANS" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 15.augusta lēmuma Nr. 30.3-22.11/3685 atcelšanu, sakarā ar SIA „MISTRAL TRANS" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 29.oktobra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „MISTRAL TRANS" 2013.gada 8.oktobrī Valsts ieņēmumu dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā paziņoja, ka 2013.gada 4.oktobrī ir uzsākusi grāmatvedības ārpakalpojumu sniegšanu.

Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas pārbaudi noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas jomā, kā rezultātā atzina, ka pieteicēja ir pārkāpusi Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likuma (kopš 2019.gada 29.jūnija likuma nosaukums izteikts jaunā redakcijā – Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums, turpmāk – Legalizācijas novēršanas likums) prasības. Tāpēc ar Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 15.augusta lēmumu Nr. 30.3-22.11/3685 kā galīgo administratīvo aktu pieteicējai piemērota soda nauda 5000 *euro*.

Pieteicēja nepiekrita Valsts ieņēmumu dienesta lēmumam, tāpēc vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par lēmuma atcelšanu.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2020.gada 29.oktobra spriedumu noraidīja pieteikumu. Spriedumā norādīts, ka pieteicēja, būdama grāmatvedības ārpakalpojumu sniedzēja, ir Legalizācijas novēršanas likuma subjekts. Nav nozīmes tam, ka pieteicēja kārto grāmatvedību tikai trim saistītajām personām. Atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes 2015.gada 20.maija Direktīvas (ES) 2015/849 par to, lai nepieļautu finanšu sistēmas izmantošanu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizācijai vai teroristu finansēšanai, un ar ko groza Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (ES) Nr. 684/2012 un atceļ Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2005/60/EK un Komisijas Direktīvu 2006/70/EK, (turpmāk – direktīva 2015/849) 2.panta 1.punkta 3.apakšpunkta „a" punktam šī direktīva ir attiecināma arī uz ārštata grāmatvežiem, un nav izšķirošas nozīmes, kam tiek sniegts grāmatvedības ārpakalpojums. Arī Legalizācijas novēršanas likumā saistītajām personām nav paredzēti nekādi atvieglojumi vai izņēmumi.

[3] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, argumentējot, ka piemērotais sods ir nesamērīgs.

[4] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumā kasācijas sūdzību uzskata par nepamatotu.

[5] Senāts vērsās Eiropas Savienības Tiesā, citstarp uzdodot šādu prejudiciālo jautājumu: vai direktīvas 2015/849 2.panta 1.punkta 3.apakšpunkta „a" punktā ietvertais jēdziens „ārštata grāmatvedis" ir interpretējams tādējādi, ka tas ir attiecināms arī uz tādiem gadījumiem, kad grāmatvedības pakalpojumi tiek sniegti tikai ar ārštata grāmatvedi saistītajām personām?

Eiropas Savienības Tiesa 2024.gada 5.decembrī taisīja spriedumu C-3/24, ECLI:EU:C:2024:999 (turpmāk – Eiropas Savienības Tiesas spriedums C-3/24).

Motīvu daļa

[6] Primāri kasācijas tiesvedības kārtībā jānoskaidro, vai tiesa, atzīstot pieteicēju par Legalizācijas novēršanas likuma subjektu, pareizi interpretējusi šā likuma 3.panta pirmās daļas 3.punktā lietoto jēdzienu „ārpakalpojuma grāmatveži". Jautājums par pieteicējai piemērotā soda samērīgumu ir pakārtots jautājumam par attiecīgā jēdziena interpretāciju, jo sodu par Legalizācijas novēršanas likuma neievērošanu var piemērot tikai šā likuma subjektam.

[7] Legalizācijas novēršanas likumā ir transponēts direktīvas 2015/8479 regulējums. Līdz ar to likumā ietvertajam regulējumam jābūt saskanīgam ar direktīvu. Tas nozīmē, ka likumā lietoto jēdzienu būtība noskaidrojama, ņemot vērā direktīvas 2015/849 regulējumu.

Legalizācijas novēršanas likuma (*šeit un turpmāk redakcijā, kas bija spēkā pārbaudāmajā periodā*) 3.panta pirmās daļas 3.punkts noteic, ka šā likuma subjekti ir personas, kuras veic saimniecisko vai profesionālo darbību, *inter alia*, ārpakalpojuma grāmatveži. Arī direktīvas 2015/849 2.panta 1.punkta 3.apakšpunkta „a" punkts noteic, ka šo direktīvu piemēro konkrētiem atbildīgajiem subjektiem, proti, fiziskajām vai juridiskajām personām, kas darbojas, lai veiktu savu profesionālo darbību, *inter alia*, ārštata grāmatvežiem. Direktīvas 2015/849 2.panta 1.punkta 3.apakšpunkta „a" punktā attiecībā uz jēdzienu „ārštata grāmatvedis" (jeb Legalizācijas novēršanas likumā lietoto jēdzienu „ārpakalpojuma grāmatveži") nav sniegta neviena atsauce uz valsts tiesībām saistībā ar šim jēdzienam piešķiramo nozīmi. Līdz ar to ārštata grāmatveži ir autonoms Eiropas Savienības tiesību jēdziens.

[8] Direktīvā 2015/849 lietotais jēdziens „ārštata grāmatvedis" direktīvā nav skaidrots, tāpēc Eiropas Savienības Tiesa spriedumā C-3/24 norādīja, ka jēdziena „ārštata grāmatvedis" nozīme un tvērums jānoskaidro saskaņā ar ierasto nozīmi ikdienas valodā, ievērojot kontekstu, kādā tas tiek lietots, un ar tiesisko regulējumu, kura daļu tas veido, sasniedzamos mērķus (*sprieduma 31.punkts* un tajā norādītā judikatūra).

Runājot par vārdu „grāmatveži", Eiropas Savienības Tiesa konstatēja, ka dažās direktīvas 2015/849 2.panta 1.punkta 3.apakšpunkta „a" punkta valodu versijās izmantotie vārdi attiecas uz personām, kas ir reglamentētu profesiju pārstāvji un kas organizē, pārbauda, vērtē vai labo grāmatvedības uzskaiti. Turpretim citu valodu versijās izmantoto vārdu tvērums ir plašāks, jo vispārīgāk attiecas uz personām, kas izveido, kārto un kontrolē kontus, konkrētāk – uzņēmumu kontus. Savukārt, runājot par vārda „ārštata" izmantošanu direktīvas 2015/849 2.panta 1.punkta 3.apakšpunkta „c" punktā, jāuzskata, ka tā mērķis ir no šajā direktīvā paredzētajiem pienākumiem skaidri „izslēgt iekšējos" grāmatvežus, citiem vārdiem, tādas personas kā štata grāmatveži, kas trešajām personām neatkarīgi nesniedz grāmatvedības pakalpojumus. No tā izriet, ka „ārštata grāmatveži" direktīvas 2015/849 2.panta 1.punkta 3.apakšpunkta „a" punkta izpratnē attiecas uz fiziskajām vai juridiskajām personām, kuru profesionālo darbību veido grāmatvedības pakalpojumu neatkarīga sniegšana trešajām personām, piemēram, grāmatvedības kontu izveide, kārtošana vai kontrole (*turpat, 32.–34.punkts*). Eiropas Savienības Tiesa arī norādīja, ka direktīvas 2015/849 2.panta 1.punkta 3.apakšpunkta „a" punkta latviešu valodas versijā izmantotā vārda („ārštata") nozīme būtībā atspoguļo minēto interpretāciju (*turpat, 33.punkts*).

Tāpat Eiropas Savienības Tiesa spriedumā C-3/24 norādīja, ka minēto interpretāciju apstiprina konteksts, kādā iekļaujas direktīvas 2015/849 2.panta 1.punkta 3.apakšpunkta „a" punkts. Direktīvas 2015/849 2.panta 1.punkta 1.–3.apakšpunktā uzskaitīti subjekti, kuriem tā piemērojama un kuri saukti par „atbildīgajiem subjektiem". Šie subjekti saskaņā ar 1.apakšpunktu ir kredītiestādes, saskaņā ar 2.apakšpunktu – finanšu iestādes un saskaņā ar 3.apakšpunktu – šajā apakšpunktā paredzētas fiziskas vai juridiskas personas, kas darbojas, lai veiktu savu profesionālo darbību. Konkrētāk – atbilstoši direktīvas 2015/849 2.panta 1.punkta 3.apakšpunkta „a" punktam tā piemērojama revidentiem, ārštata grāmatvežiem un nodokļu konsultantiem. Nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas normu piemērošanas joma paplašināta, iekļaujot tajā revidentus, ārštata grāmatvežus un nodokļu konsultantus, jau ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2001.gada 4.decembra Direktīvu 2001/97/EK, ar ko groza Padomes Direktīvu 91/308/EEK par to, kā novērst finanšu sistēmas izmantošanu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanai. Šīs direktīvas preambulas 15.apsvērumā noteikts, ka pienākumi attiecībā uz klientu identifikāciju, uzskaiti un ziņošanu par aizdomīgiem darījumiem būtu jāattiecina uz ierobežotu skaitu darbību un profesiju, par kurām ir pierādīts, ka tās ir neaizsargātas pret nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizāciju. Tas, ka direktīvas 2015/849 2.panta 1.punkta 3.apakšpunkta „a" punktā papildus ārštata grāmatvežiem paredzēti revidenti un nodokļu konsultanti, norāda uz to, ka šī tiesību norma attiecas uz konkrētu profesiju pārstāvjiem, proti, personām, kuru profesionālā darbība izpaužas attiecīgi kā grāmatvedības uzskaites, audita un nodokļu konsultāciju pakalpojumu neatkarīga sniegšana trešajām personām (*turpat, 35.–38.punkts*).

Ievērojot minēto, Eiropas Savienības Tiesa atzina, ka jēdziens „ārštata grāmatveži" direktīvas 2015/849 2.panta 1.punkta 3.apakšpunkta „a" punkta izpratnē attiecas uz fiziskajām vai juridiskajām personām, kas, veicot profesionālo darbību, trešajām personām neatkarīgi sniedz tādus grāmatvedības pakalpojumus kā kontu izveide, kārtošana vai kontrole. Turpretim šajā jēdzienā neietilpst juridiska persona, kas nodrošina ar to saistītu sabiedrību grāmatvedības kārtošanu, lai optimizētu resursus (*turpat, 39.punkts*).

[9] Atbilstoši tiesas noskaidrotajam pieteicēja pārbaudāmajā periodā Valsts ieņēmumu dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā bija reģistrējusies kā ārpakalpojuma grāmatvedis. Pieteicēja skaidroja, ka tā grāmatvedības pakalpojumus ir sniegusi tikai saistītajām personām, pieteicējai un saistītajām personām ir identiski valdes locekļi, kapitāldaļu turētāji un patiesā labuma guvēji, starp kuriem ir radniecība pirmajā pakāpē. Pieteicēja norādīja, ka šāds grāmatvedības kārtošanas modelis izvēlēts tikai tādēļ, lai ekonomētu resursus un nebūtu jāiegādājas atsevišķas grāmatvedības datorprogrammas licences katrai sabiedrībai. Tiesa atzina, ka šiem apstākļiem nav nozīmes, jo direktīva 2015/84 un Legalizācijas novēršanas likums neparedz atvieglojumus vai citus nosacījumus ārpakalpojuma grāmatvežiem, kuri grāmatvedības pakalpojumus sniedz saistītajām personām.

Senāts atzīst, ka šāds tiesas secinājums ir pretrunā iepriekš norādītajiem Eiropas Savienības Tiesas secinājumiem. Eiropas Savienības Tiesa skaidri norādījusi, ka par ārpakalpojuma grāmatvedi uzskatāma persona, kas savas profesionālās darbības ietvaros grāmatvedības pakalpojumus neatkarīgi sniedz trešajām personām. Tikpat skaidri Eiropas Savienības Tiesa norādījusi, ka par ārštata (ārpakalpojuma) grāmatvedi nav uzskatāma persona, kura grāmatvedības pakalpojumus sniedz savām saistītajām personām resursu optimizēšanas nolūkos.

Ņemot vērā iepriekš norādīto, apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai. Izskatot lietu no jauna, tiesai atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas sprieduma C-3/24 40.punktā norādītajam jāpārbauda, vai pieteicēja pārbaudāmajā periodā grāmatvedības pakalpojumus ir sniegusi vienīgi saistītajām personām, lai ietaupītu resursus un lai katrai sabiedrībai nebūtu jāiegādājas atsevišķas grāmatvedības datorprogrammas licences.

[10] Valsts ieņēmumu dienests Senātam sniegtajā paskaidrojumā ir norādījis uz 2024.gada 19.septembrī izdarītajiem grozījumiem Legalizācijas novēršanas likumā, kā rezultātā paudis viedokli, ka Eiropas Savienības Tiesa ir kļūdaini secinājusi, ka pieteicēja nav atzīstama par Legalizācijas novēršanas likuma subjektu.

Šajā sakarā Senāts izskaidro Valsts ieņēmumu dienestam, ka Eiropas Savienības Tiesas spriedumam ir saistošs spēks un tajā sniegtā tiesību normu interpretācija ir obligāta dalībvalstu tiesām. Tādā veidā tiek nodrošināta vienveidīga Eiropas Savienības tiesību normu interpretācija visās Savienības dalībvalstīs. Turklāt, ja dalībvalstu tiesas piemēro valsts tiesību aktus pretēji prejudiciālajam nolēmumam vai Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai, šāda valsts rīcība tiek uzskatīta par Eiropas Savienības tiesību pārkāpumu (piemēram, *Eiropas Kopienu Tiesas 1996.gada 5.marta sprieduma apvienotajās lietās „Brasserie du Pecheur SA pret Bundesrepublik Deutschland un The Queen pret Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd un citi", C-46/93 un C-48/93, ECLI:EU:C:1996:79, 57.punkts*). Valsts pārvaldes iestādei tas būtu jāzina.

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 2020.gada 29.oktobra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;
atmaksāt SIA „MISTRAL TRANS" drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

D. Makarova	Dz. Amerika	V. Kakste
L. Konošonoka	A. Kovaļevska	I. Meldere
J. Pleps	L. Slica	I. Višķere
R. Vīduša		