ECLI:LV:AT:2022:0208.A420199320.10.L
Lieta Nr. A420199320, SKA-500/2022
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS
Rīgā 2022.gada 8.februārī

[1] Senātā saņemta Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 22.jūlija spriedumu, ar kuru apmierināts pieteicējas SIA „AGRO Cemeri" pieteikums un Valsts ieņēmumu dienestam uzdots atmaksāt pieteicējai tās bez tiesiska pamata valsts budžetā iemaksātos naudas līdzekļus 6007,69 *euro*.

Apgabaltiesa spriedumā konstatēja, ka Valsts ieņēmumu dienests nodokļu parādnieces SIA „LM Biogas Service" (turpmāk – nodokļu parādniece) nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas procesa ietvaros 2019.gada 28.augustā izdeva rīkojumu (turpmāk – rīkojums), ar kuru apķīlāja pie pieteicējas esošos nodokļu parādnieces naudas līdzekļus, proti, tos naudas līdzekļus, kurus saskaņā ar savstarpējiem darījumiem pieteicējai būtu jāmaksā nodokļu parādniecei. Vienlaikus ar šo rīkojumu dienests uzdeva pieteicējai attiecīgos naudas līdzekļus ieskaitīt valsts budžeta kontos. Pieteicēja, neievērojot minēto rīkojumu, 2019.gada oktobrī naudas līdzekļus – 8207 *euro*, kurus tai saskaņā ar darījumiem bija jāmaksā nodokļu parādniecei par preču piegādi, pārskaitīja nodokļu parādniecei. Dienests, konstatējot minēto, nosūtīja pieteicējai brīdinājumu, ka izbeigs tās saimniecisko darbību, ja pieteicēja attiecīgos naudas līdzekļus neieskaitīs valsts budžetā (turpmāk – brīdinājums). Pieteicēja, lai arī nepiekrita, ka tai šādos apstākļos būtu jāiemaksā valsts budžetā tāda summa, kādu tā pārskaitījusi nodokļu parādniecei, tomēr pakļāvās dienesta norādēm un pa daļām iemaksāja valsts budžetā 6007,69 *euro,* lai netiktu apturēta tās saimnieciskā darbība. Pēc tam pieteicēja vērsās dienestā un vēlāk tiesā, prasot, lai dienests atmaksā tai budžetā iemaksātos līdzekļus, jo uzskatīja, ka ir nepamatoti piespiesta maksāt citas personas nodokļu parādu.

Apgabaltiesa secināja, ka pieteicējai ir atmaksājami attiecīgie naudas līdzekļi, jo dienests bez tiesiska pamata piespiedis pieteicēju iemaksāt valsts budžetā summu, ko tā jau bija pārskaitījusi savai darījumu partnerei – nodokļu parādniecei. Apgabaltiesa norādīja, ka Valsts ieņēmumu dienestam nebija pamata piedraudēt pieteicējai ar saimnieciskās darbības apturēšanu, jo konkrētajos apstākļos fakts, ka pieteicēja nepakļāvās rīkojumam un pārskaitīja naudu nodokļu parādniecei, nav pietiekams pamats pieteicējas saimnieciskās darbības apturēšanai.

[2] Izvērtējusi Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību kopsakarā ar apgabaltiesas spriedumu un no lietas materiāliem iegūstamo informāciju, senatoru kolēģija turpmāk norādīto apsvērumu dēļ secina, ka kasācijas sūdzībā norādītie argumenti nav pamats kasācijas tiesvedības ierosināšanai.

[3] Kā jau minēts, izskatāmā lieta ierosināta par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pieteicējai naudas summu, kuru pieteicēja, pakļaujoties dienesta norādēm, iemaksājusi valsts budžetā. Pieteikuma pamatā ir pieteicējas pārliecība, ka tai konkrētajos apstākļos nebija tiesiska pienākuma iemaksāt konkrēto summu valsts budžetā, jo pretējā gadījumā veidojas situācija, ka pieteicēja no saviem līdzekļiem maksā citas personas nodokļu parādu. Tādējādi pamatjautājums šajā lietā ir, vai pieteicējai konkrētajos apstākļos bija pienākums iemaksāt valsts budžetā to summu, kuru pieteicēja, pamatojoties uz nodokļu parādnieces rēķinu, bija jau pārskaitījusi nodokļu parādniecei.

[4] Tiesa spriedumā lielāko daļu uzmanības veltījusi tam, vai apstākļos, kad pieteicēja, nepakļaujoties rīkojumam, pārskaitīja naudu savai darījumu partnerei – nodokļu parādniecei, Valsts ieņēmumu dienestam radās pamats apturēt pieteicējas saimniecisko darbību (brīdināt par saimnieciskās darbības apturēšanu, ja vien pieteicēja attiecīgo naudas summu neiemaksās budžetā). Tiesa secināja, ka pretēji dienesta uzskatam konkrētajā gadījumā nav konstatējams pamats saimnieciskās darbības apturēšanai, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.[1]panta pirmās daļas 2.punktu. Vienlaikus tiesa spriedumā nav argumentējusi, kāpēc minētajam jautājumam būtu izšķiroša nozīme pieteikuma apmierināšanā, proti, tiesa nav argumentējusi, vai būtu uzskatāms, ka tad, ja dienestam būtu bijis pamats apturēt pieteicējas saimniecisko darbību, tas atbilstoši tiesību normām nozīmētu, ka pieteicējai bija pienākums iemaksāt valsts budžetā naudas summu, kādu tā jau bija pārskaitījusi nodokļu parādniecei.

Tomēr sprieduma motīvu daļas noslēgumā tiesa ir atzinusi, ka pieteicējai nebija pienākuma tās darījumu partnerim vienreiz jau samaksāto naudas summu ieskaitīt valsts budžetā, un attiecīgi pieteikumu ir apmierinājusi.

[5] Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībā ir argumenti tikai un vienīgi par to, vai konkrētajos apstākļos dienests būtu varējis apturēt pieteicējas saimniecisko darbību. Vienlaikus kasācijas sūdzībā vispār nav pamatots, kāpēc situācijā, kad pieteicēja, nepakļaujoties rīkojumam, tomēr pārskaitīja naudu darījuma partnerei – nodokļu parādniecei, tai no saviem līdzekļiem attiecīga summa pēc tam jāieskaita valsts budžetā.

Kasatora argumenti par to, kāpēc konkrētajā gadījumā tomēr varēja tikt apturēta pieteicējas saimnieciskā darbība, paši par sevi nepamato pieteicējas pienākumu konkrētajos apstākļos iemaksāt attiecīgo summu budžetā, jo dienests nav pamatojis, kāpēc pamats apturēt saimniecisko darbību noved pie secinājuma, ka pieteicējai ir tiesisks pienākums tādu naudas summu, kādu tā jau samaksājusi nodokļu parādniecei, pēc tam ieskaitīt valsts budžetā.

Tādējādi kasācijas sūdzībā nav neviena argumenta par to, kāpēc nepareizs ir tiesas secinātais, ka pieteicējai nebija pienākuma tās darījumu partnerim vienreiz jau samaksāto naudas summu ieskaitīt valsts budžetā.

Turklāt papildus norādāms, ka konkrēts pamatojums, kāpēc pieteicējai pēc tam, kad pie tās vairs neatrodas naudas līdzekļi, kas pienākas parādniecei, joprojām ir jāieskaita nauda valsts budžetā, nav atrodams arī citos šajā lietā dienesta sagatavotajos dokumentos. Gan rīkojumā, gan brīdinājumā, gan dienesta lēmumā, ar kuru atteikts pieteicējai atmaksāt strīdus summu, dienests atsaucies tikai uz vispārīgajām tiesību normām, kas paredz dienesta kompetenci veikt nepieciešamās darbības, lai iekasētu nodokļu maksājumus, kā arī uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 26.panta trešās daļas 3.punktu un Civilprocesa likuma 551. un 599.panta pirmo un otro daļu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 26.panta trešās daļas 3.punkts noteic, ka nokavētos nodokļu maksājumus piedzen bezstrīda kārtībā, Civilprocesa E daļā noteiktajā kārtībā nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu vēršot uz nodokļu maksātāja mantu (kustamo un nekustamo īpašumu, arī

uz mantu, *kura atrodas pie trešajām personām*). Savukārt Civilprocesa likuma 551.pantā vispārīgi regulēts tiesu izpildītāja (attiecinot šo normu uz Valsts ieņēmumu dienestu – arī dienesta) prasību un rīkojumu obligātums, bet 599.panta pirmā un otrā daļa noteic: ja piedziņu vērš *uz naudas līdzekļiem, kas parādniekam pienākas no citām personām,* šīm citām personām nosūta pieprasījumu paziņot, vai tām ir pienākums samaksāt kādas summas parādniekam, uz kāda pamata un kādā termiņā. Vienlaikus ar pieprasījumu paziņo, ka šie naudas līdzekļi tiek apķīlāti piedziņas summas apmērā un ka personām šie naudas līdzekļi jāieskaita depozīta kontā.

No minētajām tiesību normām secināms, ka tās paredz dienesta tiesības pieprasīt, lai personas tos nodokļu parādniekam pienākošos naudas līdzekļus, kas atrodas pie tām, pārskaita nevis nodokļu parādniekam, bet gan valstij. Vienlaikus šīs tiesību normas pamato personas pienākumu ieskaitīt dienesta norādītajā kontā tos naudas līdzekļus, kas pienākas nodokļu parādniekam. Tādējādi šīs tiesību normas pamato Valsts ieņēmumu dienesta rīkojumu pieteicējai. Tomēr dienests nav argumentējis, kāpēc no šīm pašām tiesību normām būtu arī izsecināms, kādas sekas iestājas tad, ja rīkojums netiek izpildīts; proti, nav argumentējis, kāpēc tad, ja persona nav pakļāvusies dienesta rīkojumam un tomēr ir pārskaitījusi nodokļu parādniekam naudu (tātad – pie personas vairs neatrodas naudas līdzekļi, kas pienākas parādniecei), personai rodas pienākums pašai no saviem līdzekļiem maksāt nodokļu maksājumus parādnieces vietā. Tādējādi dienests ne procesa iestādē, ne procesa tiesā stadijā nav pamatojis, kāpēc apstākļos, kad pieteicējai vairs nav pienākuma maksāt kaut ko nodokļu parādniecei, joprojām ir uzskatāms, ka pie pieteicējas atrodas parādniekam piederoši (pienākošies) naudas līdzekļi, kurus tai atbilstoši dienesta rīkojumam jāieskaita valsts budžetā.

[6] Ievērojot minēto, senatoru kolēģija secina, ka kasācijas sūdzībā nav tādu argumentu, kas liecina, ka nepareizs ir tiesas atzītais, ka dienestam ir pienākums atmaksāt pieteicējai strīdus naudas līdzekļus. Kasācijas sūdzībā norādītie argumenti par pamatu apturēt pieteicējas saimniecisko darbību, iztrūkstot jebkādai argumentācijai par to, kāpēc pamats apturēt saimniecisko darbību nozīmē, ka pieteicējai ir pienākums no saviem līdzekļiem maksāt budžetā summu, ko tā jau ir pārskaitījusi nodokļu parādniecei, nevar ietekmēt izskatāmās lietas rezultātu.

Turklāt senatoru kolēģija atzīst, ka jebkurā gadījumā kasācijas sūdzībā norādītie argumenti turpmāk norādīto apsvērumu dēļ nav pamatoti.

[7] Kasators uzskata, ka konkrētajā gadījumā bija pamats apturēt pieteicējas saimniecisko darbību, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.[1]panta pirmās daļas 2.punktu. Minētā tiesību norma noteic, ka Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības apturēt nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, ja nodokļu maksātājs ir izvairījies no nodokļu vai nodevu maksāšanas.

Senāta judikatūrā minētā tiesību norma jau ir interpretēta, atzīstot, ka saimniecisko darbību var apturēt ne tikai personai, kurai ir nodokļu parāds, bet arī citai personai, ja tā ar savu darbību palīdzējusi nodokļu parādniekam izvairīties no nodokļu maksāšanas, būtiski apgrūtinot nodokļu iekasēšanu vai pat padarot to neiespējamu. Taču šādos gadījumos nav pietiekami ar vispārīgu atsauci, ka trešās personas darbības ir vērstas uz nodokļu iekasēšanas kavēšanu vai apgrūtināšanu, bet gan dienestam ir jāpamato, kāpēc konkrētajos apstākļos attiecīgās personas pārkāpums (nepakļaušanās dienesta prasībām vai rīkojumiem) ir radījis attiecīgās sekas (*S e n ā t a 2020.gada 18.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-80/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0218.A420318615.3.S) 8.punkts, 2020.gada 25.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-72/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0225.A420317815.3.S) 8.punkts*).

Uz šādu tiesību normas interpretāciju norādījusi arī apgabaltiesa un dienests. Vienlaikus apgabaltiesa spriedumā secinājusi, ka konkrētajā gadījumā dienests ir tikai vispārīgi norādījis uz nodokļu sistēmas apdraudējumu, nepamatojot, tieši kādu konkrētu apdraudējumu pieteicēja ar savu rīcību ir radījusi. Šādos apstākļos apgabaltiesa atzina, ka tas vien, ka pieteicēja nav pakļāvusies dienesta rīkojumam, pats par sevi nevar būt pietiekams iemesls, lai uzskatītu, ka ir pamats apturēt pieteicējas saimniecisko darbību (*apgabaltiesas sprieduma 15.punkts*).

Senatoru kolēģija piekrīt apgabaltiesai, ka tas vien, ka persona nav pakļāvusies rīkojumam un ir pārskaitījusi darījumu partnerim pienākošos naudu nevis valsts budžetā, bet gan savam darījumu partnerim – nodokļu parādniekam, pats par sevi nenozīmē, ka tātad šī persona ar savām darbībām ir būtiski apgrūtinājusi nodokļu piedziņu vai pat padarījusi to neiespējamu. To, ka attiecīgās darbības ir būtiski apgrūtinājušas nodokļu piedziņu vai pat padarījušas to neiespējamu, ir jāpamato Valsts ieņēmumu dienestam, skaidrojot, kāpēc tam attiecīgo summu vairs nav iespējams piedzīt no nodokļu parādnieka, kura rīcībā pēc naudas līdzekļu pārskaitīšanas tie atrodas.

[8] Senatoru kolēģija arī nepiekrīt dienestam, ka saimnieciskās darbības apturēšana bez šāda konkrēta pamatojuma būtu attaisnojama tāpēc, ka Valsts ieņēmumu dienestam neesot citu tiesisku instrumentu, kā piespiest personas pildīt tām adresētos rīkojumus saistībā ar citu nodokļu maksātāju parādu piedziņu. Ja Valsts ieņēmumu dienests ir konstatējis, ka praksē ir problēmas ar to, ka rīkojumu adresāti tos nepilda, tam ir iespējas rosināt normatīvajos aktos paredzēt piespiedu līdzekļus, kurus dienests varētu piemērot, lai motivētu personas pildīt šos rīkojumus.

[9] Dienests kasācijas sūdzībā norādījis, ka apgabaltiesa nav ņēmusi vērā to, ka nodokļu parādnieces pieteicējai izrakstītajā 2019.gada 16.oktobra pavadzīmē bija norādīts iepriekš norēķiniem neizmantots Lietuvas norēķinu konts, tādējādi pieteicēja naudas līdzekļus nodokļu parādniecei pārskaitīja uz citas valsts bankas kontu, kas padarīja praktiski neiespējamu nokavēto nodokļu piedziņu no nodokļu parādnieces.

Senatoru kolēģija neizslēdz, ka šādi faktiskie apstākļi var liecināt par to, ka pieteicējas nepakļaušanās dienesta rīkojumam konkrētajā gadījumā ir būtiski apgrūtinājusi vai pat padarījusi neiespējamu nodokļu piedziņu un tātad, iespējams, varētu būt bijis pamats pieteicējas saimnieciskās darbības apturēšanai. Tomēr vienlaikus konstatējams, ka Valsts ieņēmumu dienests šos apstākļus pirmo reizi norādījis tikai kasācijas sūdzībā. Ne apelācijas sūdzībā, ne paskaidrojumos tiesai, un pat ne procesa iestādē stadijas laikā izdotajos dokumentos Valsts ieņēmumu dienests pamatu apturēt pieteicējas saimniecisko darbību nav pamatojis ar minēto apstākli. Līdz ar to nepamatots ir dienesta pārmetums apgabaltiesai, ka tā nav šo apstākli ņēmusi vērā. Tieši dienestam kā iestādei, kura brīdinājusi pieteicēju par iespējamu saimnieciskās darbības apturēšanu, ir pienākums norādīt uz apstākļiem, kas pamato dienesta pozīciju.

[10] Ievērojot minēto, senatoru kolēģija secina, ka kasācijas sūdzībā nav norādīti tādi argumenti, kas liktu šaubīties par apgabaltiesas sprieduma rezultāta pareizību. Tāpat kasācijas sūdzībā nav tādu argumentu, kuru izvērtēšana kasācijas kārtībā būtu lietderīga judikatūras veidošanai. Līdz ar to kasācijas tiesvedības ierosināšana ir atsakāma.

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 338.panta otro daļu un 338.[1]panta otrās daļas 2.punktu, senatoru kolēģija

nolēma

atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 22.jūlija spriedumu.

Lēmums nav pārsūdzams.

Senatore I. Višķere Senatore Dz. Amerika Senatore A. Kovaļevska