ECLI:LV:AT:2019:0705.A420143616.3.S
Lieta Nr. A420143616, SKA-237/2019
Administratīvo lietu departaments

**Latvijas Republikas Senāts**
**SPRIEDUMS**
Rīgā 2019.gada 5.jūlijā

Tiesa šādā sastāvā: senatori Valters Poķis, Dzintra Amerika, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, sakarā ar /pers. A/ kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 19.aprīļa spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests ar 2015.gada 13.novembra lēmumu atteica pieteicēju /pers. A/ izslēgt no riska personu saraksta, jo pieteicējs nav veicis darbības, kuru rezultātā būtu zudis pamats viņa iekļaušanai riska personu sarakstā. Pieteicējs apstrīdēja minēto lēmumu. Ar dienesta 2015.gada 30.decembra lēmumu Nr. 22.11-5/1662 apstrīdēšanas iesniegums noraidīts un sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Pieteicējs iesniedza tiesā pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējs tiktu izslēgts no riska personu saraksta.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar 2017.gada 19.aprīļa spriedumu pieteikumu noraidīja. Tiesas spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Pieteicējs no 2008.gada 12.maija ir bijis amatpersona – likvidators SIA „/Nosaukums/". Komercsabiedrības saimnieciskā darbība 2015.gada 9.jūnijā tika apturēta, jo dienestā nebija iesniegti uzņēmuma gada pārskati un uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas par laika periodu no 2008.gada līdz 2014.gadam. Dienests, konstatējot visus likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „c" apakšpunktā norādītos priekšnoteikumus, ar 2015.gada 25.augusta lēmumu pieteicēju iekļāva riska personu sarakstā.

No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.$^{3}$panta piektās daļas izriet, ka personai, lai to izslēgtu no riska personu saraksta, ir jānovērš tie trūkumi, kas bija par pamatu tās iekļaušanai riska personu sarakstā, un par to jāpaziņo dienestam. Dienestam ir jāveic pārbaude un, konstatējot, ka pamats personas iekļaušanai riska personu sarakstā ir zudis, personu no riska personu saraksta ir jāizslēdz.

[3.2] Lietā nav strīda, ka pieteicējs bija sagatavojis un iesniedzis dienestam elektroniskās deklarēšanas sistēmā uzņēmuma gada pārskatus un uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas par laika periodu no 2008.gada līdz 2014.gadam. Tomēr daļa no pieteicēja sagatavotajiem un iesniegtajiem dokumentiem ir bijuši kļūdaini vai nepilnīgi, līdz ar to tie nav pieņemti. Proti, pieteicēja dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmā iesniegtajiem uzņēmuma gada pārskatiem ir noteikts statuss „kļūdains", savukārt uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijai par 2009.gadu ir noteikts statuss „noraidīta".

Dokumentu pieņemšanas noraidījums elektroniskajā deklarēšanas sistēmā pieteicējam ir ticis paziņots. Nav objektīva pamata šaubām, ka pats pieteicējs vai persona, kas, iespējams, rīkojās viņa vārdā, apzinājās, ka dienestam ir iesniegti dokumenti ar būtiskiem trūkumiem, un to, kāpēc to pieņemšana ir noraidīta, jeb apzinājās un saprata noraidīto dokumentu trūkumus, bet neveica aktīvas darbības, lai iesniegtu korektus dokumentus.

Pieteicējs pēc būtības uzskata, ka tieši uzsāktais kriminālprocess ir objektīvs šķērslis gada pārskatu un deklarāciju sastādīšanai tiesību normās noteiktajā kārtībā. Tomēr uzsākts kriminālprocess un galīgā lēmuma kriminālprocesā neesība tiesību normās nav noteikts kā apstāklis, kas nodokļu maksātāju atbrīvo no pienākuma iesniegt kārtējos uzņēmuma gada pārskatus un uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas. Tā nav iejaukšanās uzsāktā kriminālprocesā, kā to nepamatoti uzskata pieteicējs. Saskaņā ar spēkā esošo regulējumu nodokļu jomā uzņēmuma grāmatvedības dati vispirms ir jāatspoguļo un pēc tam tie jādeklarē pašam uzņēmumam.

Ņemot vērā, ka pieteicēja sagatavotie dokumenti nav pieņemti, secināms, ka tie joprojām uzskatāmi par neiesniegtiem. Pareizs ir dienesta viedoklis, ka formāla dokumentu iesniegšana nav pietiekams pamats personas izslēgšanai no riska personu saraksta. Iesniegtajiem dokumentiem jāatbilst tiem izvirzītajām prasībām. Līdz ar to secināms, ka vajadzīgo dokumentu korekta iesniegšana bija atkarīga no pieteicēja gribas, un dienests nav nepamatoti ierobežojis pieteicēja tiesības.

Ievērojot minēto, pieteicējs nav novērsis pārkāpumus, kas bija par pamatu pieteicēja iekļaušanai riska personu sarakstā, līdz ar to nav konstatējami priekšnoteikumi viņa izslēgšanai no šā saraksta.

[3.3] Likumdevējs, pieņemot konkrētās tiesību normas, jau ir apsvēris šāda regulējuma samērīgumu un lietderīgumu un atzinis, ka persona, kas izvairās no nodokļu samaksas vai nemaksā nodokļus pilnā apmērā, nodara ne tikai finansiālus zaudējumus valsts budžetam, bet arī zaudējumus sabiedrībai, kurus nav iespējams izteikt naudas vērtībā.

Konkrētajā gadījumā nav konstatējami tādi faktiskie apstākļi, kas liecinātu par netipisku situāciju, kad būtu jāveic samērīguma pārbaude.

[4] Pieteicējs iesniedzis kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, pamatojot to ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa ir pārkāpusi procesuālās tiesību normas, kas nosaka prasības pierādījumu novērtējumam un sprieduma pamatojumam.

Tiesa nepamatoti ignorēja faktu, ka pieteicēja iekļaušana riska personu sarakstā ir notikusi nepamatoti un prettiesiski, secīgi par prettiesisku būtu atzīstama arī pieteicēja atstāšana riska personu sarakstā. Neņemot vērā minēto apstākli, tiesa ir nonākusi pie nepareiziem secinājumiem, tādējādi ir pārkāpta Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa, 246.panta trešā daļa un 247.panta pirmā un otrā daļa.

[4.2] Tiesa kļūdaini nav piemērojusi likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu, likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 26.pantu un Gada

pārskatu likuma 4.panta trešo daļu, kaut arī minētās normas bija jāpiemēro.

Atbilstoši minētajām tiesību normām pieteicējam nebija tiesību iegrāmatot tādus darījumus, par kuriem ne tikai nav zināms, vai tie faktiski ir notikuši, bet arī saistībā ar kuriem pastāv pamatotas aizdomas par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu. Bez pamatotas skaidrības par darījumu tiesiskumu, kas tiek vērtēts kriminālprocesa ietvaros, pieteicējs nevarēja iesniegt uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas un gada pārskatus.

[4.3] Neskatoties uz dienesta lēmuma prettiesiskumu, pieteicējs ir iesniedzis gada pārskatus un uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas, norādot tās ziņas, kas bija pieteicēja rīcībā. Tiesa ir ignorējusi, ka pieteicējs objektīvi nevar iesniegt visu, dienesta ieskatā, nepieciešamo informāciju. Atsevišķu iesniegto dokumentu nepilnības nevar radīt pieteicējam tik nopietnas sekas.

[4.4] Tiesa arī nav ņēmusi vērā, ka pieteicējs ir izslēgts no riska personu saraksta, taču strīds ir par iestādes lēmuma tiesiskumu.

[4.5] Tiesa nav novērtējusi, vai administratīvais akts samērīgi ierobežo pieteicēja tiesības, kā arī nav ņēmusi vērā, ka iestādes ilgstošā bezdarbība ir radījusi pieteicējam tiesisko paļāvību.

[4.6] Pieteicējs lūdzis Senātu izskatīt jautājumu par nepieciešamību vērsties ar pieteikumu Satversmes tiesā par likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta neatbilstību Satversmes 1., 90., 91., 92. un 106.pantam.

**Motīvu daļa**

[5] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.$^{3}$panta piektajai daļai, ja persona ir veikusi darbības, kuru rezultātā ir zudis pamats tās iekļaušanai riska personu sarakstā atbilstoši šā likuma 1.panta 31.punkta „b", „c", „d" vai „e" apakšpunktā noteiktajam, un paziņojusi Valsts ieņēmumu dienestam, Valsts ieņēmumu dienests pēc izvērtēšanas vienas darbdienas laikā lemj par personas izslēgšanu no riska personu saraksta. Lēmums par personas izslēgšanu no riska personu saraksta stājas spēkā tā pieņemšanas brīdī.

Apgabaltiesa norādījusi, ka tas, vai pieteicējs ir pamatoti iekļauts riska personu sarakstā, tiek lemts citā lietā Nr. A420330915, līdz ar to izskatāmajā lietā ir jāpārbauda, vai pastāv pamats pieteicēju no minētā saraksta izslēgt.

Tiesa atzinusi, ka pieteicējs nav novērsis pārkāpumus, kas bija par pamatu viņa iekļaušanai riska personu sarakstā.

[6] No Tiesu informatīvās sistēmas redzams, ka pieteicējs ir pārsūdzējis tiesā lēmumu par pieteicēja iekļaušanu riska personu sarakstā un sakarā ar to ierosināta administratīvā lieta Nr. A420330915. Tiesvedība šajā lietā nav noslēgusies, un tās ietvaros tiek vērtēts jautājums, vai Valsts ieņēmumu dienestam bija pamats pieteicēju iekļaut riska personu sarakstā, tostarp tiek vērtēts, vai dienests tiesiski izmantojis rīcības brīvību.

Senāts lietā Nr. A420330915 ir norādījis, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.$^{3}$panta pirmās daļas gramatiskais teksts paredz iestādei rīcības brīvību, jo Valsts ieņēmumu dienestam, konstatējot likuma 1.panta 31.punkta kritēriju esību, ir tiesības pieņemt lēmumu par personas iekļaušanu riska personu sarakstā, bet tam nav pienākuma šādu lēmumu pieņemt (izdošanas izvēles administratīvais akts). Tas nozīmē, ka dienestam, domājot par to, vai konkrētajā gadījumā lēmums ir izdodams, ir jāizdara lietderības apsvērumi.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „c" punkta piemērošana ir cieši saistīta ar likuma 34.$^{1}$panta pirmo daļu, kas nosaka kritērijus, kad Valsts ieņēmumu dienests var apturēt nodokļu maksātāja saimniecisko darbību. Šajā tiesību normā uzskaitīto gadījumu satura analīze norāda, ka saimnieciskās darbības apturēšana ir saistāma ar dažāda veida nodokļu samaksas apdraudējumiem: gan ar tādiem gadījumiem, kad uzņēmums faktiski neveic saimniecisko darbību, gan arī ar tādiem gadījumiem, kas citādā veidā apdraud nodokļu samaksas sistēmas darbību kopumā.

Personas iekļaušana riska personu sarakstā ir attaisnojama, ja tā ir nepieciešama, lai nodrošinātu likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta mērķu sasniegšanu. Valsts ieņēmumu dienestam ir jāvērtē tā rīcībā esošā informācija par konkrēto personu, apsverot, kādi fakti liecina, ka personas iekļaušana riska personu sarakstā ir objektīvi nepieciešama tiesību normas mērķa sasniegšanai. Tostarp ir jāizvērtē personas argumenti par to, ka konkrētajā gadījumā būtisks tiesību ierobežojums nebūtu samērīgs.

Ja Valsts ieņēmumu dienests nav lēmuma pamatojumā norādījis lietderības apsvērumus, tiesai būtu jāvērtē šāda trūkuma būtiskums (sk. *Senāta 2019.gada 27.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-152/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0627.A420330915.3.S) 6., 8. un 9.punktu*).

[7] Pieteicējs gan izskatāmajā lietā, gan arī lietā Nr. A420330915 norādījis uz apstākļiem, kas, pieteicēja ieskatā, ļauj atzīt, ka viņa iekļaušanu riska personu sarakstā nav samērīga.

Tiesa pareizi atzinusi, ka šajā lietā nav jāvērtē lēmuma par pieteicēja iekļaušanu riska personu sarakstā tiesiskums, jo tas jau tiek vērtēts citā tiesvedībā (lieta Nr. A420330915). Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.$^{3}$panta piektajai daļai tiesai ir jāvērtē, vai persona ir veikusi darbības, kuru rezultātā ir zudis pamats tās iekļaušanai riska personu sarakstā. Tomēr, vērtējot pieteicēja darbības, tiesa nevar pilnībā norobežoties no jautājuma, vai ir bijis pamats personu iekļaut riska personu sarakstā. Pienākums veikt darbības ir pakārtots tam, vai persona ir tiesiski iekļauta riska personu sarakstā. Līdz ar to tiesai ir jāpārbauda, vai lēmums par personas iekļaušanu riska personu sarakstā ir kļuvis neapstrīdams. Ja šis lēmums ir kļuvis neapstrīdams, tad tiesa var ņemt vērā šo faktu. Savukārt, ja lēmums ir pārsūdzēts, tad tiesai ir jāņem vērā šī tiesvedība. Pretējā gadījumā ir iespējams, ka tiesa vienā lietā var nonākt pie secinājuma, ka persona ir nepamatoti iekļauta riska personu sarakstā, bet otrā lietā – pie secinājuma, ka personas izslēgšanai no riska personu saraksta nav pamata. Šādi tiesas secinājumi būtu savstarpēji pretrunīgi. Līdz ar to pēc iespējas ir jāizmanto procesuālās normas, lai izslēgtu pretrunīgu tiesas nolēmumu pieņemšanu.

Šādos apstākļos, kad tiesvedības iznākums vienā lietā var ietekmēt iznākumu citā lietā, tiesa var apsvērt iespēju apturēt tiesvedību, iekams nav izlemta cita lieta tiesā (Administratīvā procesa likuma 273.panta 3.punkts). Vai arī tiesa var izskatīt iespēju apvienot administratīvās lietas, lai sekmētu administratīvo lietu ātrāku un pareizāku izskatīšanu pēc būtības (Administratīvā procesa likuma 193.panta otrā daļa). Tiesa šajā lietā nav apsvērusi to, vai spriedums nevar nonākt pretrunā ar spriedumu lietā Nr. A420330915. Līdz ar to nevar atzīt, ka tiesa ir ņēmusi vērā visus apstākļus, kas ir būtiski lietas izspriešanai. Tādējādi apgabaltiesas spriedumu nevar atzīt par pamatotu un tiesisku, līdz ar to tas ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

[8] Senāts arī vērš uzmanību, ka Valsts ieņēmumu dienests ar 2016.gada 8.decembra lēmumu Nr. 31.1-8.59.2/99668 pieteicēju jau ir izslēdzis no riska personu saraksta. Ievērojot minēto, izskatot lietu no jauna, tiesai nepieciešams precizēt pieteikuma priekšmetu atbilstoši Administratīvā procesa likumā noteiktajām prasībām.

[9] Senāts nesaskata pamatu apmierināt Valsts ieņēmumu dienesta lūgumu izbeigt tiesvedību lietā, jo pieteicējs ir norādījis, ka vēlas turpināt tiesvedību un uztur prasījumu par pārsūdzētā lēmuma tiesiskuma pārbaudi. Savukārt šāda prasījuma pieļaujamība ir jāvērtē apgabaltiesai, precizējot pieteikuma priekšmetu.

**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 2017.gada 19.aprīļa spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;
atmaksāt /pers. A/ drošības naudu 70 *euro*.
Spriedums nav pārsūdzams.

V. Poķis Dz. Amerika R.Vīduša