ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas arhīva Nr. AA43-0410-23/17
ECLI:LV:ADAT:2023:0621.A420168222.7.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2023.gada 21.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Ilze Amona, tiesneši Kaspars Berķis un Valda Zommere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2022.gada 21.februāra lēmuma Nr.31.422.11/22.11/1007 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 12.oktobra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) 2021.gada 20.decembra lēmumu Nr.30.4-17.23/17.23/113400 pieteicējam /pers. A/ kā SIA /Nosaukums A/ bijušajam valdes loceklim saskaņā ar likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmo daļu uzlikts pienākums atlīdzināt valsts budžetam SIA /Nosaukums A/ nokavētos nodokļu maksājumus 137 731,08 *euro*. Pieteicējs šo lēmumu apstrīdēja.

Ar dienesta 2022.gada 21.februāra lēmumu Nr.31.422.11/22.11/1007 (turpmāk – Lēmums) apstrīdētais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Pieteicējs vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] Dienestam bija jāpiemēro likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas redakcija, kas bija spēkā iespējamā pārkāpuma izdarīšanas brīdī, nevis Lēmuma pieņemšanas laikā spēkā esošā redakcija.

Atbilstoši normas redakcijai, kas bija spēkā iespējamā pārkāpuma izdarīšanas brīdī, dienestam bija jākonstatē, ka SIA /Nosaukums A/ ir atsavinājusi aktīvus personai, kura atbilst ieinteresētās personas jēdzienam Maksātnespējas likuma 72.panta pirmās daļas izpratnē. Dienests to nav darījis.

[2.2] Dienests nepamatoti konstatēja likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas 5.punkta kritērija izpildi, jo konstatējot, ka SIA /Nosaukums A/ bija ievērojams apgrozījums, dienests atzīst, ka SIA /Nosaukums A/ nebija iemesla sevi pasludināt par maksātnespējīgu, un attiecīgi pieteicējam nebija pienākuma iesniegt SIA /Nosaukums A/ maksātnespējas procesa pieteikumu.

[2.3] Dienests nepareizi konstatēja SIA /Nosaukums A/ parāda izveidošanās datumu, nepamatoti ieskaitot tajā arī parāda atmaksas grafikā norādīto summu, kas saskaņā ar likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 24.pantu nav uzskatāma par parādu.

[2.4] SIA /Nosaukums A/ par transportlīdzekļa Mercedes-Benz Sprinter pārdošanu ar SIA /Nosaukums B/ noslēdza pirkuma līgumu un 2017.gada 16.jūnijā no SIA /Nosaukums B/ tika saņemta pirkuma maksa. Līdz ar to īpašuma tiesības SIA/Nosaukums B/ ieguva 2017.gada 16.jūnijā, kad izpildījās visi būtiskie pirkuma līguma nosacījumi, proti, pirms SIA /Nosaukums A/ bija izveidojies nodokļu parāds.

[2.5] Transportlīdzeklis Honda CR-V bija ne tikai SIA /Nosaukums A/ aktīvs, bet arī ar ķīlu nodrošinātais saistību objekts, ko dienests nav ņēmis vērā, vērtējot šā transportlīdzekļa pārdošanas darījumu.

[2.6] Pieteicējs ar /pers. B/ 2018.gada 8.martā noslēdza pirkuma un pārdevuma līgumu, lai nomaksātu atlikušo līzinga maksājumu daļu. Līgumā bija noteikts, ka pirkuma summa ir paredzēta norēķinu veikšanai ar SIA ,,Luminor Līzings" un SIA ,,/Nosaukums A/ ir tiesīga izpirkt transportlīdzekli atpakaļ. Minētās tiesības SIA /Nosaukums A/ neizmantoja.

[3] Dienests paskaidrojumā par pieteikumu atsaucas uz Lēmumā minētajiem argumentiem, kā arī papildus norāda turpmāk minēto.

[3.1] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 11.pantā ietverto likuma atrunas principu personai nelabvēlīgu administratīvo aktu izdod uz likuma pamata. Tādējādi dienests pamatoti piemēroja Lēmuma izdošanas brīdī spēkā esošo

normatīvo aktu. Atbilstoši likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas spēkā esošajai redakcijai nav nozīmes, kam parādnieks ir atsavinājis aktīvus.

[3.2] Lēmumā pamatoti secināts, ka izpildās likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas 5.punkta kritērijs, jo konstatējot to, ka SIA /Nosaukums A/ 2017.gadā ir izveidojušies nokavētie nodokļu maksājumi un pastāv Maksātnespējas likuma 57.panta pirmās daļas 5.punktā minētā juridiskās personas maksātnespējas pazīme, pieteicējam kā valdes loceklim bija pienākums iesniegt tiesā SIA /Nosaukums A/ maksātnespējas procesa pieteikumu.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 12.oktobra spriedumu Lēmums atcelts ar tā pieņemšanas dienu. Spriedumā norādīts turpmāk minētais.

[4.1] Dienests, izvērtējot SIA /Nosaukums A/ nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas procesu, konstatēja apstākļu kopumu, saskaņā ar kuru nodokļu administrācijai ir tiesības uzsākt administratīvo procesu par SIA /Nosaukums A/ nokavēto nodokļu maksājumu atlīdzināšanu budžetam no pieteicēja, kurš bija šīs sabiedrības valdes loceklis. Līdz ar to lietā noskaidrojams, vai dienests pamatoti uzlika pieteicējam pienākumu atlīdzināt valsts budžetam SIA /Nosaukums A/ nokavētos nodokļu maksājumus.

[4.2] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāve uzsvēra, ka lietā galvenais strīds ir par likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas 3.punkta redakciju, kas ir jāpiemēro, nosakot pieteicējam tiesisko pienākumu atlīdzināt valsts budžetam SIA /Nosaukums A/ nokavētos nodokļu maksājumus. Dienests ir piemērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" redakciju, kas bija spēkā Lēmuma pieņemšanas brīdī. Pieteicēja ieskatā dienestam bija jāpiemēro tā tiesību normas redakcija, kas bija spēkā laikā, kad pieteicējs pildīja SIA /Nosaukums A/ valdes locekļa pienākumus, un minētajai sabiedrībai radās nodokļu parāds.

Tāpēc tiesa vispirms noskaidroja, kura tiesību normas redakcija bija jāpiemēro, nosakot pieteicēja pienākumu pret valsts budžetu.

[4.3] Izvērtējot dienesta rīcībā esošo informāciju un pierādījumus, dienests atzina, ka ir izpildījies likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas 3.punktā ietvertais kritērijs. Proti, dienests konstatēja, ka pēc SIA /Nosaukums A/ nokavēto nodokļu maksājumu izveidošanās pieteicējs bija atsavinājis SIA /Nosaukums A/ piederošos aktīvus – divus transportlīdzekļus.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas 3.punkts redakcijā, kas bija spēkā Lēmuma pieņemšanas laikā, noteica, ka dienestam ir tiesības uzsākt procesu par juridiskās personas nokavēto nodokļu maksājumu atlīdzināšanu budžetam no personas, kura ir bijusi šīs juridiskās personas valdes loceklis, vai kura faktiski īsteno valdes funkcijas un uzdevumus laikā, kad attiecīgie nokavētie nodokļu maksājumi ir izveidojušies, ja ir konstatēts, ka pēc tam, kad pieņemts lēmums par nodokļu revīzijas (audita) veikšanu, nosūtīts paziņojums par datu atbilstības pārbaudes laikā konstatētajām konkrētajām neatbilstībām starp nodokļu maksātāja iesniegto informāciju un nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju, noformēts tematiskās pārbaudes akts, ja tematiskās pārbaudes laikā konstatēti būtiski pārkāpumi, kas liecina par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, kā arī pēc nokavēto nodokļu maksājumu izveidošanās juridiskā persona ir atsavinājusi sev piederošos aktīvus un valdes locekļa darbības vai bezdarbības rezultātā nav pilnā apmērā veikti juridiskās personas nokavētie nodokļu maksājumi likumā noteiktajos termiņos.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas 3.punkts redakcijā, kas bija spēkā laikā, kad pieteicējs pildīja valdes locekļa pienākumus, noteica, ka dienestam ir tiesības uzsākt procesu par juridiskās personas nokavēto nodokļu maksājumu atlīdzināšanu budžetam no personas, kura ir bijusi šīs juridiskās personas valdes loceklis laikā, kad attiecīgie nokavētie nodokļu maksājumi ir izveidojušies, ja ir konstatēts, ka pēc nokavēto nodokļu maksājumu izveidošanās juridiskā persona ir atsavinājusi aktīvus tādai personai, kura attiecībā pret valdes locekli atbilst ieinteresētās personas jēdzienam Maksātnespējas likuma izpratnē.

Līdz ar to ir tika secināts, ka laikā, kad pieteicējs pildīja valdes locekļa pienākumus, tiesību norma noteica dienestam pienākumu konstatēt faktu, ka aktīvi ir atsavināti ieinteresētajai personai Maksātnespējas likuma izpratnē. Savukārt Lēmuma pieņemšanas laikā tiesību norma paredzēja, ka ir pietiekami konstatēt aktīvu atsavināšanas faktu, nevērtējot personas, kurai aktīvi atsavināti, ieinteresētību kontekstā ar Maksātnespējas likumu.

[4.4] Pēc vispārīga tiesību pamatprincipa tiesību norma ir piemērojama, sākot no tās spēkā stāšanās. Proti, atbilstoši Oficiālo publikāciju un tiesiskās informācijas likuma 9.panta ceturtajai daļai normatīvajam aktam vai tā daļai nav atpakaļejoša spēka, izņemot likumā īpaši paredzētus gadījumus.

Tiesību normas atpakaļvērsts spēks nozīmē, ka tiesību norma tiek attiecināta uz tām situācijām, kuras ir radušās vēl pirms tiesību normas spēkā stāšanās brīža, proti, tā tiek piemērota gan jau pagājušām tiesiskajām attiecībām, gan tādām, kas vēl turpinās. Tiesību normai var piešķirt atpakaļvērstu spēku vienīgi tiesību normas izdevējs. Tiesību normai var paredzēt atpakaļvērstu spēku, ja tā paredz labvēlīgākas sekas nekā iepriekš noteiktās, kā arī tad, ja ir pietiekams pamats ierobežot indivīda uzticību tiesībām. Šajā gadījumā likumdevējam ir jāparedz pārejas noteikumi (*Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2011.gada 24.novembra sprieduma Nr.SKA-708/2011 12.punkts*).

Ievērojot minēto, tieši normas atpakaļvērstais spēks ir tas, kas atsevišķi jāparedz pārejas noteikumos. Attiecībā uz tiesiskajām attiecībām, kas ir jau nodibinātas, ir jāpiemēro normas, kas bija spēkā attiecīgajā tiesisko attiecību nodibināšanas brīdī. Proti, parasti tiesiskajās attiecībās ir piemērojama tā materiālo tiesību norma, kas ir spēkā faktisko apstākļu norises brīdī (*Senāta 2018.gada 10.jūlija sprieduma Nr.SKA-370/2018 8.punkts, 2020.gada 22.decembra sprieduma Nr.SKA-452/2020 12.punkts, 2021.gada 19.marta sprieduma Nr.SKA-511/2021 8.punkts*).

Izskatāmajā gadījumā likumdevējs, grozot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas 3.punktu, nav

paredzējis pārejas noteikumus, kuros būtu atrunāta rīcība attiecībā uz valdes locekļu darbības novērtējumu saistībā ar aktīvu atsavināšanu laikā, kad tie pildīja valdes locekļa pienākumus. Šādu pārejas noteikumu trūkums likumā ir pamats secināt, ka lietderīgākais un taisnīgākais tiesību normas tulkojums ir tāds, ka tā ir vērsta uz priekšu un jaunās stingrākās prasības tiek attiecinātas uz valdes locekļiem, kas rīkojas ar nodokļu maksātāju aktīviem laikā, kad ir spēkā jaunā tiesību norma, neattiecinot normas prasības uz notikumiem, kas ir risinājušies pagātnē, kad tā vēl nebija spēkā.

Tādējādi dienestam, nosakot pieteicējam pienākumu atlīdzināt valsts budžetam SIA /Nosaukums A/ nokavētos nodokļu maksājumus, bija jāpiemēro likuma „Par nodokļiem un nodevām" redakcija, kas bija spēkā laikā, kad pieteicējs pildīja valdes locekļa pienākumus SIA /Nosaukums A/ un atsavināja tās aktīvus. Secīgi dienestam bija jāvērtē, vai personas, kurām aktīvi tika atsavināti, ir atzīstamas par ieinteresētām Maksātnespējas likuma izpratnē. Tomēr dienests Lēmumā šādu novērtējumu nav veicis.

Vēl jo vairāk dienesta pienākums piemērot tiesību normu, kas bija spēkā laikā, kad pieteicējs pildīja valdes locekļa pienākumus, un bija pieteicējam labvēlīgāka, ir pamatojams ar to, ka tiesību normā paredzētās sekas ir pielīdzināmas krimināltiesību jomai. Minēto ir atzinusi Satversmes tiesa (*2016.gada 15.novembra sprieduma lietā Nr.2015-25-01 par likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60., 61. un 62.panta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 91.panta pirmajam teikumam, 92.pantam un 105.pantam, 12.–17.punkts*). Līdz ar to šajā lietā ir izmantojami krimināltiesību principi.

Krimināllikuma 5.panta pirmā daļa noteic, ka nodarījuma (darbības vai bezdarbības) noziedzīgumu un sodāmību nosaka likums, kas bijis spēkā šā nodarījuma izdarīšanas laikā. Vienlaikus Krimināllikuma 5.pantā apkopotie principi paredz, ka likumam, kas atzīst nodarījumu par nesodāmu, mīkstina sodu vai ir citādi labvēlīgs personai, ir atpakaļvērsts spēks. Ievērojot minēto, dienestam ir jāpiemēro tā tiesību norma, kura bija spēkā laikā, kad pieteicējs pildīja valdes locekļa pienākumus, ja vien jaunā tiesību norma nav privātpersonai labvēlīgāka (*Senāta 2014.gada 2.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-495/2014 9.punkts un 2014.gada 20.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-498/2014 10.punkts, 2015.gada 25.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-950/2015 6.punkts*). Tā kā labvēlīgāka ir tieši tā tiesību norma, kas bija spēkā laikā, kad pieteicējs pildīja valdes locekļa pienākumus, nav šaubu, ka tieši šī tiesību norma dienestam bija jāpiemēro, izskatot lietu iestādē.

[4.5] No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60. panta pirmās daļas izriet, ka dienestam ir tiesības uzsākt procesu par juridiskās personas nokavēto nodokļu maksājumu atlīdzināšanu budžetam no personas, kura ir bijusi šīs juridiskās personas valdes loceklis laikā, kad attiecīgie nokavētie nodokļu maksājumi ir izveidojušies, ja tiek izpildīti visi šā panta daļā minētie kritēriji. Šādi kritēriji pavisam ir pieci. Tā kā dienests nav pareizi izvērtējis viena kritērija pastāvēšanas faktu, ir secināms, ka viens no kritērijiem, kas ir par pamatu uzlikt pieteicējam pienākumu atlīdzināt valsts budžetam SIA /Nosaukums A/ nokavētos nodokļu maksājumus, nav izvērtēts un pierādīts.

[4.6] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmo daļu tiesa taisa spriedumu, pārbaudījusi, vai administratīvais akts izdots, ievērojot procesuālos un formālos priekšnoteikumus, vai administratīvais akts atbilst materiālo tiesību normām un vai tā pamatojums attaisno adresātam uzlikto pienākumu vai tam piešķirtās, apstiprinātās vai noraidītās tiesības. Tātad tiesai jāpārbauda, vai administratīvais akts atbilst tam tiesiskajam regulējumam, kurš bija attiecināms uz konkrēto dzīves situāciju.

Gadījumā, ja pieteikuma priekšmets ir nelabvēlīga administratīvā akta atcelšana, tiesai ir jāpārbauda, vai administratīvais akts, ņemot vērā konkrētā gadījuma tiesiskos un faktiskos apstākļus, tostarp ievērojot iepriekš paustos apsvērumus par normu piemērojamību laikā, ir tiesisks (*Senāta 2014.gada 2.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-495/2014 9.punkts*).

Tātad, ja tiesa secina, ka administratīvais akts izdots, neievērojot būtiskus procesuālos un formālos priekšnoteikumus, vai administratīvais akts neatbilst materiālo tiesību normām, vai izdarīti nepareizi lietderības un samērīguma apsvērumi, tiesai ir pienākums taisīt Administratīvā procesa likuma 253.pantā minēto spriedumu par administratīvā akta atcelšanu (*Senāta 2010.gada 6.decembra sprieduma Nr.SKA-673/2010 9.punkts*). It īpaši šāds tiesas spriedums ir sagaidāms tad, ja iestādes lēmums ir izvērtējams, ievērojot krimināltiesību principus, kā tas ir šajā gadījumā.

[4.7] Tā kā dienests nav pārbaudījis un vērtējis to, vai personas, kurām tika atsavināti SIA /Nosaukums A/ aktīvi, ir atzīstamas par ieinteresētām personām Maksātnespējas likuma izpratnē, bet dienestam tas bija jādara, ir atzīstams, ka Lēmums neatbilst materiālo tiesību normām. Proti, dienests ir piemērojis nepareizu materiālo tiesību normu, bet tiesai nav pienākuma dienesta vietā izvērtēt faktus, kas nav vērtēti Lēmumā, lai noteiktu pieteicēja pienākumu atlīdzināt budžetam SIA /Nosaukums A/ nokavētos nodokļu maksājumus. Līdz ar to nav konstatējams viens no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmajā daļā ietvertajiem kritērijiem, lai pieteicējam uzliktu pienākumu atlīdzināt valsts budžetam SIA /Nosaukums A/ nokavētos nodokļu maksājumus. Secīgi nav pamata pārvērtēt, vai dienests ir pareizi konstatējis pārējo kritēriju esību.

Nodokļu likumi nepiešķir tiesības tiesai grozīt nodokļu administrācijas administratīvo aktu, tādējādi tiesa, konstatējot nepareizību, var šādu aktu atcelt pilnībā vai daļā vai uzlikt pienākumu izdod jaunu administratīvo aktu. Tomēr šajā ziņā vispirms tieši iestādei būtu jāapsver, vai šāda veida rīcība noteikti ir nepieciešama un attaisnojama konkrētajā gadījumā, un šāds pamatojums jāuzrāda tiesai (*Senāta 2019.gada 5.novembra sprieduma Nr.SKA-173/2019 6.punkts*). Konkrētajā gadījumā dienests nav tiesai pamatojis, kāpēc tiesai atceltā administratīvā akta vietā būtu jāuzdod pienākums iestādei izdot jaunu administratīvo aktu, lai arī pieteikumā un tiesas sēdē pieteicēja argumenti par kļūdaini piemēroto tiesību normu tika izteikti. Tātad dienests varēja apsvērt argumentus par nepieciešamību atkārtoti pārvērtēt tiesisko strīdu un paust savus apsvērumus tiesai. Dienests to nav darījis.

[4.8] Pamatojoties uz iepriekš konstatēto un secināto, kā arī ievērojot to, ka Lēmums ir pieteicējam nelabvēlīgs administratīvais akts un neatbilst materiālo tiesību normām, tas ir atceļams ar tā pieņemšanas dienu.

[5] Dienests par minēto spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīts turpmāk minētais.

[5.1] Tiesa nepareizi interpretēja un piemēroja likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmo daļu. Lai noteiktu, kura likuma redakcija dienestam bija jāpiemēro, tiesa kļūdaini izdalīja vienu no pieciem kritērijiem (likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas 3.punktu) un nepamatoti piešķīra šim kritērijam izšķirošu nozīmi. Tiesai bija jāvērtē visi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas kritēriji kopsakarā, nevis jāpievēršas tikai viena kritērija izvērtējumam.

Satversmes tiesa 2016.gada 15.novembra spriedumā lietā Nr.2015-25-01 secināja, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.pantā paredzētais nodarījums Latvijas tiesību sistēmā nav kvalificēts kā krimināltiesisks nodarījums, bet juridiskās personas nodokļu parādu atlīdzināšanas pienākumam attiecībā uz valdes locekli piemīt individuāli sodoša funkcija. Tādējādi šī norma attiecas uz nodarījumu, par kuru, ņemot vērā tā raksturu, tiek piemērots sods.

Senāts 2015.gada 25.septembra spriedumā Nr.SKA-950/2015 un 2014. gada 2. jūlija spriedumā Nr.SKA-495/2014 ir atzinis, ka, piemērojot sodu par nodokļu likumu prasību pārkāpumiem, ir jāpiemēro tā soda apmēru nosakošā norma, kura bija spēkā pārkāpuma izdarīšanas laikā, ja vien jaunā tiesību norma nav privātpersonai labvēlīgāka.

Ņemot vērā minētās atziņas, kā arī gramatiski iztulkojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmo daļu, dienestam bija pamats uzsākt procesu par juridiskās personas nokavēto nodokļu maksājumu atlīdzināšanu budžetam no personas, kura ir bijusi šīs juridiskās personas valdes loceklis laikā, kad attiecīgie nokavētie nodokļu maksājumi ir izveidojušies, tikai tad, ja bija izpildīti visi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmajā daļā minētie kritēriji. Tādējādi nodokļu likumu prasību pārkāpums likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas kontekstā konstatējams tikai tad, ja ir izpildīti visi šajā normā ietvertie kritēriji. Tādējādi tiesa nepamatoti secināja, ka viens no tiesību normā noteiktajiem kritērijiem nav izvērtēts un pierādīts.

[5.2] Tiesa nepareizi novērtēja pierādījumus, pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.pantu. Tiesa neņēma vērā Senāta iedibināto praksi, saskaņā ar kuru ilgstošu vai secīgi laikā izkaisītu faktisko apstākļu gadījumā jaunā tiesību norma parasti piemērojama tiem apstākļiem, kas radušies pirms, bet turpinās pēc jaunās tiesību normas spēkā stāšanās (*2014.gada 2.jūlija spriedums Nr.SKA-495/2014 un 2014.gada 20.novembra spriedums Nr.SKA-498/2014*). Izvērtējot to, kura tiesību normas redakcija izskatāmajā lietā ir piemērojama, tiesai bija jāanalizē secīgi laikā izkaisītu faktisko apstākļu kopums, nevis galvenā uzmanība jāpievērš laikam, kad pieteicējs pildīja valdes locekļa pienākumus.

Tiesa kļūdaini secināja, ka dienestam bija jāpiemēro likuma „Par nodokļiem un nodevām" vēsturiskā redakcija, kas bija spēkā laikā, kad pieteicējs pildīja valdes locekļa pienākumus SIA /Nosaukums A/ un atsavināja tās aktīvus. Tiesa arī nepamatoti secināja, ka dienestam bija jāvērtē, vai personas, kurām tika atsavināti SIA /Nosaukums A/ aktīvi, ir atzīstamas par ieinteresētām personām Maksātnespējas likuma izpratnē.

[6] Pieteicējs paskaidrojumā par apelācijas sūdzību norāda turpmāk minēto.

[6.1] Dienests nav argumentējis, kāpēc lietā nav piemērojama Oficiālo publikāciju un tiesiskās informācijas likuma 9.panta ceturtā daļa un kāpēc tiesai bija jāpiemēro likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas redakcija, kas bija spēkā lietas izskatīšanas laikā iestādē.

Tiesai nevajadzēja papildus analizēt pārējos likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmajā daļā ietvertos kritērijus, ja netika konstatēts viens no šajā normā ietvertajiem kritērijiem. Arī dienests apelācijas sūdzībā atzīst, ka jāizpildās visiem pieciem normā ietvertajiem kumulatīvajiem kritērijiem. Tātad, ja kāds no kritērijiem nav konstatējams, attiecīgā tiesību norma nav piemērojama. Tādējādi tiesas secinājumi ir pareizi.

[6.2] Apelācijas sūdzībā nav norādīts, kādus tieši pierādījumus tiesa nav novērtējusi atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām. Nav arī konstatējams, ka tiesa, izskatot lietu pēc būtības, būtu pieļāvusi kādu no Administratīvā procesa likuma 327.panta pirmajā daļā minētajiem procesuālajiem pārkāpumiem.

Motīvu daļa

[7] Pārbaudījusi un izvērtējusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir apmierināms.

[8] Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa paredz, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa secina, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams. Administratīvā apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā norādītajai motivācijai (sk. *šā sprieduma 4.punktu*) un atkārtoti to nenorāda.

[9] Dienests apelācijas sūdzībā nepamatoti apgalvo, ka pirmās instances tiesa izdalīja vienu no pieciem likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmajā daļā ietvertajiem kritērijiem un piešķīra tam izšķirošu nozīmi lai noteiktu to, kura

tiesību norma dienestam bija jāpiemēro. No pirmās instances tiesas sprieduma pamatojuma tas neizriet. Tiesas secinājums par to, kura tiesību normas redakcija dienestam bija jāpiemēro, nav pamatots ar to, ka dienests nav pierādījis atsevišķa šajā normā ietverta kritērija izpildīšanos.

Tiesas secinājums, ka dienestam bija jāpiemēro likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas redakcija, kas bija spēkā laikā, kad pieteicējs pildīja SIA /Nosaukums A/ valdes locekļa pienākumus, ir pamatots ar Oficiālo publikāciju un tiesiskās informācijas likuma 9.panta ceturtajā daļā noteikto, kā arī Senāta secinājumiem par tiesību normu atpakaļvērsto spēku. Tiesa ņēma vērā arī to, ka, grozot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmo daļu, likumdevējs nebija noteicis pārejas noteikumus, kā arī Satversmes tiesas atzīto, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas regulējumā paredzētās sekas ir pielīdzināmas krimināltiesību jomai.

Pirmās instances tiesas secinātais atbilst Satversmes tiesas 2016.gada 15.novembra sprieduma lietā Nr.2015-25-01 12.–17.punktā secinātajam, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.pants attiecas uz tādu nodarījumu, par kuru tiek piemērots sods, proti, ja valdes loceklis nav pienācīgi pildījis tam likumā noteiktos pienākumus, ar apstrīdētajām normām administratīvā procesa rezultātā valdes loceklim var tikt uzlikts pienākums no personiskajiem līdzekļiem atlīdzināt valsts budžetam juridiskās personas nokavētos nodokļu maksājumus (nodokļu parādu), kas ietver ne tikai nodokļu pamatparāda summu, bet arī soda naudas un nokavējuma naudas. Satversmes tiesa šajā spriedumā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.pantā paredzētā pienākuma uzlikšanu privātpersonai vērtēja Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas krimināltiesiskajā aspektā un pirmās instances tiesa pamatoti to ņēma vērā.

Dienests apelācijas sūdzībā atsaucas uz Senāta 2015.gada 25.septembra spriedumā Nr.SKA-950/2015 un 2014. gada 2. jūlija spriedumā Nr.SKA-495/2014 atzīto, ka, piemērojot sodu par nodokļu likumu prasību pārkāpumiem, ir jāpiemēro tā tiesību norma, kura bija spēkā pārkāpuma izdarīšanas laikā, ja vien jaunā tiesību norma nav privātpersonai labvēlīgāka.

Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesa ir ņēmusi minētajos Senāta spriedumos secināto. Tajos citstarp ir norādīts ne tikai dienesta citētais, bet arī tas, ka soda naudai nodokļu tiesībās var piemist kriminālsoda raksturs un šādas soda naudas piemērošanai izmantojami krimināltiesību principi. Līdz ar to, izlemjot jautājumu par to, kura tiesību normas redakcija izskatāmajā lietā bija piemērojama attiecībā uz pieteicēju, tiesa pamatoti ņēma vērā krimināltiesību principus. Administratīvā apgabaltiesa pirmās instances tiesas pamatojumu atzīst par pareizu un piekrīt, ka izskatāmajā lietā ir piemērojama tiesību normas redakcija, kas bija spēkā līdz 2020.gada 1.janvārim.

[10] Dienests apelācijas sūdzībā norāda, ka tiesai bija jāvērtē visi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas kritēriji kopsakarā, nevis jāpievēršas tikai viena kritērija izvērtējumam.

Attiecībā uz šo argumentu apgabaltiesa norāda, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas piemērošanai ir nepieciešams konstatēt visu piecu šajā normā ietverto kritēriju izpildīšanos. Tā kā tiesa pamatoti konstatēja, ka nav izpildīts viens no šiem kritērijiem (likuma „Par nodokļiem un nodevām" 60.panta pirmās daļas 3.punktā ietvertais kritērijs), pārējo kritēriju izvērtējumam lietā vairs nav nozīmes.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

Apmierināt/pers. A/ pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2022.gada 21.februāra lēmumu Nr.31.422.11/22.11/1007 ar tā pieņemšanas dienu.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu /pers. A/ 30 *euro*, kas atlīdzināmi no Valsts ieņēmumu dienesta budžeta līdzekļiem.

Spriedumu var pārsūdzēt Senāta Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente I.Amona

Tiesnesis K.Berķis

Tiesnese V.Zommere