Lietas arhīva Nr. AA43-1090-20/7
ECLI:LV:ADAT:2020:1112.A420171619.10.S

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr. A420171619
AA43-1090-20/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020. gada 12. novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Valda Zommere,
tiesneses Ilze Amona un Roze Paegle

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „CDR" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019. gada 15. marta lēmuma Nr. 30.4-22.11/1284 atzīšanu par prettiesisku un Valsts ieņēmumu dienestam samaksātās summas 8015,41 *euro* atlīdzinājumu, un mantisko zaudējumu 500 *euro* par juridisko palīdzību atlīdzināšanu, sakarā ar SIA „CDR" un Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2020. gada 2. jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) 2019. gada 4. janvāra rīkojumu Nr. 30.4-4.1.5/610 par ieturējuma izdarīšanu (turpmāk – rīkojums) pieteicējam SIA „CDR" tika paziņots, ka tiek apķīlāti SIA „Premium SMS" naudas līdzekļi 8015,41 *euro*, kas atrodas pie pieteicēja un uzlikts pienākums ieskaitīt maksājumus, kas SIA „Premium SMS" pienākas no pieteicēja līdz pilnīgai piedzenamās summas 8015,41 *euro* ieskaitīšanai valsts budžetā.

Ar dienesta 2019. gada 15. februāra lēmumu Nr. 30.4-4.1.5/11847 (turpmāk – sākotnējais lēmums) apturēta pieteicēja saimnieciskā darbība.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2019. gada 15. marta lēmumu Nr. 30.4-22.11/1284 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), ar kuru sākotnējais lēmums atzīts par tiesisku, un noraidīts lūgums par mantisko zaudējumu 8015,41 *euro* atlīdzināšanu. Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[1.1] Rīkojums ir izpildāms obligāti, tiesību normas neparedz rīkojuma saņēmēja tiesības atkāpties no rīkojuma izpildes civiltiesisku darījumu vai citu apsvērumu dēļ.

Pieteicējs neskatoties uz to, ka rīkojums nebija ne izpildīts, ne atsaukts, 2019. gada 15., 16., 17. un 22. janvārī veica maksājumus SIA „Premium SMS" 45 719,44 *euro* atbilstoši SIA „Premium SMS" 2018. gada 31. decembra rēķinam Nr. 193607001, proti, pieteicējs nenovirzīja naudas līdzekļus rīkojuma izpildei, bet ieskaitīja tos SIA „Premium SMS".

[1.2] Izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas ir arī jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji. Tas, ka pieteicējs pēc rīkojuma pārskaitīja naudas līdzekļus, kas pienākas SIA „Premium SMS", tieši pašai privāto tiesību personai, neizpildot dienesta likumiskās prasības, t.i., neievērojot rīkojumu, vērtējams kā cita apzināta darbība, kuras dēļ nodokļi nav samaksāti pilnā apmērā, kas savukārt ir izvairīšanās no nodokļu maksāšanas likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 14. punkta izpratnē.

[1.3] Lai gan pieteicējs 2019. gada 11. janvārī dienestam paziņoja, ka neapmaksātu rēķinu SIA „Premium SMS" nav, pieteicējs jau atbildes sniegšanas laikā zināja to, ka tam ir/būs pienākums maksāt naudas līdzekļus SIA „Premium SMS", jo tie tika pārskaitīti, pamatojoties uz 2018. gada decembra rēķinu, kas tika izrakstīts par 2018. gada decembrī sniegtajiem pakalpojumiem.

Pieteicējs neskaidrību gadījumā par rīkojuma izpildi varēja vērsties dienestā, lai precizētu, kādai ir jābūt tā turpmākai rīcībai, lai nepieļautu negatīvo seku iestāšanos.

[1.4] Tiesu prakses atziņas, uz kurām atsaucas pieteicējs, ir attiecināmas uz prasības nodrošināšanu jeb procesuālo aizsardzības līdzekli, kuru nosaka tiesa vai tiesnesis pēc prasītāja motivēta pieteikuma gadījumā, ja ir pamats uzskatīt, ka tiesas sprieduma izpilde lietā varētu kļūt apgrūtināta vai neiespējama, lai panāktu drošību par sprieduma izpildes iespējamību

nākotnē, jo prasītāja uzsāktā lietvedība prasa ilgstošu laiku, kura gaitā parādnieks var noslēpt un atsavināt mantu. Respektīvi, prasības nodrošināšana šādā kontekstā ir attiecināma uz tiem gadījumiem, kad vēl nav tiesas sprieduma ko izpildīt, savukārt konkrētajā gadījumā jau tiek veikta lēmuma izpilde, nevis izpildes nodrošināšana.

[1.5] Administratīvo tiesu praksē gadījumos, kad nodokļu maksātājam ir tiesības saņemt finanšu līdzekļus no darījumu partneriem par sniegtajiem pakalpojumiem un piegādātajām precēm, tie ir uzskatāmi par nodokļa maksātāju mantu, uz kuru atbilstoši tiesību normām ir vēršama piedziņa.

[1.6] Pieteicējam kā SIA „Premium SMS" darījuma partnerim tika nosūtīts rīkojums, mēģinot veikt nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā uz SIA „Premium SMS" mantu, jo nokavēto nodokļu piedziņa bezstrīda kārtībā uz SIA „Premium SMS" naudas līdzekļiem nebija sekmīga, līdz ar to dienests pretēji pieteicēja norādītajam, nosūtot pieteicējam rīkojumu, ir veicis nepieciešamās darbības, lai izpildītu likumdevēja noteikto pienākumu nodrošināt, lai valsts budžetā tiktu iekasēti nodokļi.

[1.7] Civilprocesa likuma 551. panta otrā daļa paredz, ka gadījumā, ja tiesu izpildītāja prasības vai rīkojumi netiek izpildīti, tiesu izpildītājs par to sastāda aktu un iesniedz tiesai, lai tā izlemtu jautājumu par atbildību, savukārt tiesa vainīgajām personām var uzlikt naudas sodu.

Konkrētajā gadījumā nodokļu administrācija pieteicējam nav uzlikusi naudas sodu, līdz ar to pieteicējs nepamatoti uzskata, ka nodokļu administrācija ir veikusi darbības, par kurām ir tiesības lemt tikai tiesai.

[1.8] Likumdevēja mērķis, liedzot ar saimniecisko darbību nodarboties nodokļu maksātājiem, kuri pieļauj būtiskus normatīvo aktu pārkāpumus, ir aizsargāt sabiedrības intereses no pretlikumīgas rīcības un ir proporcionāls noteiktajiem šķēršļiem, jo persona, kas izvairās no nodokļu nomaksas, ar savu rīcību nodara zaudējumus valsts interesēm, tātad katram valsts iedzīvotājam. Labums, ko sabiedrība iegūst no pieteicēja saimnieciskās darbības apturēšanas, ir lielāks, nekā pieteicēja tiesību un tiesisko interešu ierobežojums, līdz ar to ir ievērots samērīguma princips.

[1.9] Ar dienesta 2019. gada 18. februāra lēmumu Nr. 30.4-4.1.5/12440 atjaunota pieteicēja saimnieciskā darbība, jo pieteicējs 2019. gada 15. februārī (pēc sākotnējā lēmuma pieņemšanas) saskaņā ar rīkojumu ieskaitīja valsts budžetā 8015,41 *euro*, kas SIA „Premium SMS" pienācās no pieteicēja, t.i., novērsa pārkāpumu, kas bija par pamatu saimnieciskās darbības apturēšanai.

[1.10] Tā kā nav konstatējams dienesta prettiesisks administratīvais akts, nepastāv arī priekšnoteikumi mantiskā zaudējuma konstatēšanai un atlīdzināšanai.

[2] Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atzīšanu par prettiesisku, dienestam samaksātās summas un izdevumu par saņemto juridisko palīdzību atlīdzinājumu. Pieteikums pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.1] No Civilprocesa likuma 551. panta pirmās un otrās daļas izriet, ka jautājums, vai pieteicējs ir izpildījis dienesta kā izpildes veicēja prasības un rīkojumus, ir vispārējās jurisdikcijas tiesas, nevis dienesta kompetence. Līdz ar to dienests ar rīkojumu ir pārkāpis savas kompetences robežas, tiesas vietā izlemjot jautājumu, vai pieteicējs ir pārkāpis izpildes ietvaros veiktos pieprasījumus un rīkojumus. Līdz ar to nav tiesiska pamata, lai apgalvotu, ka pieteicējs ir pārkāpis dienesta prasības vai rīkojumus.

[2.2] Dienests pretēji tiesu praksei nav ņēmis vērā, ka, piemērojot prasības nodrošinājuma līdzekli – naudas līdzekļu apķīlāšanu, kuri pienākas no trešajām personām, – ir rūpīgi jāizvērtē samērīgums starp pušu tiesiskajām interesēm un tā ietekme uz pieteicēja kā komersanta komercdarbību, līdz ar to dienests ir rīkojies pretēji Civillikuma 599. pantā ietvertajiem mērķiem un tiesu praksē nostiprinātajām atziņām.

Ar rīkojumu dienests apķīlāja pieteicēja maksājumu SIA „Premium SMS". Maksājuma apķīlāšana ir gan prasības, gan izpildu nodrošinājuma līdzeklis, tāpēc pretēji dienesta norādītajam, piemērojot maksājuma apķīlāšanu, ir jāievēro tiesu prakses atziņas, ka jāvērtē apķīlāšanas ietekme uz pieteicēja komercdarbību.

[2.3] Pieteicēja un SIA „Premium SMS" līgumā ir noteikts, ka, neapmaksājot SIA „Premium SMS" izrakstīto rēķinu, pieteicējam būs jāmaksā SIA „Premium SMS" līgumsods 0,5 % apmērā par katru nokavējuma dienu, kā arī, ka līgumsoda samaksa neatbrīvo pieteicēju no līguma noteikumu izpildes. Tas norāda uz to, ka pieteicējam neatkarīgi no tā, ka tas būtu iemaksājis daļu no rēķinā norādītās summas valsts budžetā, būtu jāatmaksā SIA „Premium SMS" izrakstītais rēķins. Rēķina neatmaksāšanas gadījumā SIA „Premium SMS" klienti, kas norādīti aktā, pārtrauktu jebkāda veida attiecības ar SIA „Premium SMS", kas ietekmētu arī pieteicēja finansiālo stāvokli. Līdz ar to rīkojums negatīvi ietekmēja pieteicēja komercdarbību.

[2.4] Dienestam bija tiesības, neietekmējot pieteicēja saimniecisko darbību, likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 10. panta otrās daļas 4. punkta ietvaros bezstrīda kārtībā piedzīt nokavētos nodokļus no SIA „Premium SMS", t.i., dienests varēja nosūtīt bankai rīkojumu par SIA „Premium SMS" norēķinu operāciju pārtraukšanu, tādējādi dienests bez pieteicēja interešu un tiesību aizskaršanas varēja iekasēt no SIA „Premium SMS" nodokļu parādu.

[2.5] Pārskaitot naudas līdzekļus SIA „Premium SMS", pieteicējs radīja apstākļus, kuru ietvaros SIA „Premium SMS" parādījās iespēja iemaksāt valsts budžetā iekšzemē iekasēto pievienotās vērtības nodokli 8015,41 *euro*.

[2.6] 8051,41 *euro* ir nodokļu parāds, kas ir izveidojies SIA „Premium SMS", nevis pieteicējam. Pieteicējam nav pienākuma maksāt nodokļus par citu uzņēmumu, līdz ar to tas nevar izvairīties no cita uzņēmuma nodokļu samaksas. Attiecībā uz pieteicēju rīkojumā minētie 8015,41 *euro* nav nodoklis, kuru pieteicējam būtu pienākums iemaksāt valsts budžetā, bet ir dienesta apķīlātā naudas summa. Līdz ar to nav konstatējamas tādas pieteicēja darbības, kuras vērstas uz izvairīšanos no nodokļu nomaksas.

[2.7] Neskatoties uz to, ka pieteicējs ieskaitīja valsts budžeta ieņēmumu kontā 8015,41 *euro*, SIA „Premium SMS" vēl joprojām ir nodokļa parāds, no kura netika noņemti 8015,41 *euro*. Tas norāda uz apstākli, ka valsts kasē iemaksātie

8015,41 *euro* nav uzskatāmi par nodokļa maksājumu, līdz ar to pieteicēja rīcība nevar tikt kvalificēta kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas.

[2.8] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 14. punktā ietvertais regulējums, ka izvairīšanās no nodokļu samaksas var būt arī cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji, ir pārāk vispārīgs, tādējādi, piemērojot to, nepieciešams skaidri un nepārprotami pamatot tā piemērošanas nepieciešamību un iespējamību. Savukārt dienests nesniedza skaidru un saprotamu vērtējumu pieteicēja darbībām, kā tās varēja ietekmēt vai ietekmēja nodokļu samaksas iespējamību.

[2.9] Ņemot vērā pieteicēja un SIA „Premium SMS" līguma noteikumus, no 2018. gada 31. decembra akta Nr. 12-18-1 par savstarpējo norēķinu salīdzināšanu konstatējams, ka pieteicējam bija jāieskaita SIA „Premium SMS" 45 710 *euro* un tikai 2471,40 *euro* no tiem pienākas SIA „Premium SMS", atlikusī naudas summa 43 239,04 *euro* nav uzskatāma par SIA „Premium SMS" naudas līdzekļiem, bet ir 2018. gada 31. decembra aktā Nr. 12-18-1 minēto personu naudas līdzekļi. Līdz ar to, pieņemot, ka dienesta rīkojums bija tiesisks, dienestam bija tiesības apķīlāt 2471,40 *euro*, kas saskaņā ar līguma noteikumiem ir uzskatāmi par SIA „Premium SMS" naudas līdzekļiem. Tādējādi pieteicējam būtu pienākums iemaksāt valsts budžetā 2741,40 *euro*, bet pārējos naudas līdzekļus pārskaitīt uz SIA „Premium SMS" norēķinu kontu.

[2.10] Pārsūdzētajā lēmumā dienests norāda, ka par nodokļa maksātāja mantu uzskatāmi finanšu līdzekļi, kurus tas saņem par sniegto pakalpojumu. Ņemot vērā, ka SIA „Premium SMS" ir sniedzis pieteicējam pakalpojumu par kopējo summu 2471,40 *euro*, nav saprotams un no dienesta puses nav skaidrots apstāklis, kāpēc dienests pieņēma, ka SIA „Premium SMS" izrakstītajā rēķinā 43 239,04 *euro* ir maksa par SIA „Premium SMS" sniegto pakalpojumu, līdz ar to apķīlājami pilnā apmērā.

[2.11] Dienesta prettiesiskā rīcība, kuras rezultātā dienests faktiski piespieda pieteicēju iemaksāt valsts budžetā 8015,41 *euro*, rada pieteicējam mantiskus zaudējumus, kas dienestam ir jāatlīdzina.

[2.12] Sakarā ar vēršanos tiesā pieteicējam bija nepieciešama juridiskā palīdzība, kas radīja mantiskos zaudējumus 500 *euro* apmērā.

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumos norāda, ka pieteikums nav pamatots, atsaucoties uz pārsūdzētajā lēmumā minētajiem argumentiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 2. jūnija spriedumu pieteikums daļēji apmierināts, atzīstot pārsūdzēto lēmumu par prettiesisku, savukārt pārējā daļā pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar šādiem argumentiem.

[4.1] Tiesa atsaucās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.[1] panta pirmās daļas 2. punktu, ka dienestam ir tiesības apturēt nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, ja ir konstatēts, ka nodokļu maksātājs ir izvairījies no nodokļu vai nodevu maksāšanas. Tātad priekšnoteikums nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanai ir nodokļu maksātāja, kura saimnieciskā darbība tiek apturēta, izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas.

[4.2] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 14. punktā noteikto izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas ir tajā skaitā jebkura apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji.

Dienests, interpretējot minēto normu, nonācis pie secinājuma, ka par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas atzīstama nodokļu maksātāja apzināta darbība vai bezdarbība, kuras rezultātā cita nodokļu maksātāja nodokļi nav samaksāti pilnā apmērā vai daļēji. Tiesa minētajam nepiekrita turpmāk minēto apsvērumu dēļ.

[4.2.1] Tiesa norādīja, ka, lai atklātu jēdziena „izvairīšanās no nodokļu maksāšanas" patieso saturu un jēgu, nav pieļaujami likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 14. punktu interpretēt tikai gramatiski. Tas ir interpretējams arī kopsakarā ar citām likuma „Par nodokļiem un nodevām" tiesību normām, tostarp ar šajā likumā noteiktajiem nodokļu maksātāja pienākumiem.

Tiesa atsaucās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15. panta pirmās daļas 1.–7. punktu, kā arī 9.–16. punktu, kuros ir atrunāts par darbību vai bezdarbību, ko pieļauj nodokļu maksātājs tikai attiecībā uz paša nodokļu maksātāja nodokļu nomaksu. Līdz ar to likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 14. punktā uzskaitītie gadījumi apstiprina, ka par izvairīšanos no nodokļu nomaksas šīs normas izpratnē ir pamats runāt tikai tad, ja nodokļu maksātājs veic tādas darbības, kuras skar viņa paša aprēķinātos (aprēķināmos) nodokļu maksājumus.

[4.2.2] Piemēram, dienests uzsāk nodokļu maksātāja tematisko pārbaudi ar mērķi noskaidrot, vai nodokļu maksātājs ievēro atsevišķas nodokļu jomu regulējošās tiesību normas, pieprasa no nodokļu maksātāja iesniegt nepieciešamos dokumentus, bet nodokļu maksātājs tos neiesniedz, tādējādi liedzot dienestam veikt šā nodokļu maksātāja nodokļu kontroles pasākumus, lai noskaidrotu, vai nodokļu maksātājs ir ievērojis normatīvo aktu prasības, aprēķinājis un nomaksājis valsts budžetā nodokļu maksājumus pilnā apmērā (kā tas ir bijis, piemēram, administratīvajā lietā Nr. A420233314). Šādā gadījumā ir pamats runāt par to, ka nodokļu maksātājs ir izvairījies no nodokļu nomaksas, jo viņa paša nodokļu kontroles pasākumu ietvaros nav izpildījis pienākumu iesniegt nodokļu administrācijai tās pieprasītos dokumentus, kas nepieciešami šā nodokļu maksātāja disciplīnas pārbaudei.

Cita situācija ir gadījumā, ja dienests nodokļu kontroles pasākumus veic nevis pašam nodokļu maksātājam, bet gan viņa darījumu partnerim un tieši darījumu partnera pārbaudes lietas ietvaros pieprasa nodokļu maksātājam iesniegt nepieciešamos dokumentus par darījumu partneri. Šādā gadījumā dienesta pieprasītie dokumenti tiek izmantoti, lai noskaidrotu, vai tieši darījumu partneris ir aprēķinājis un iemaksājis valsts budžetā nodokļu maksājumus pilnā apmērā un savlaicīgi. Par izvairīšanos no nodokļu nomaksas minētās normas izpratnē ir pamats runāt tad, ja nodokļu maksātāja veiktās

darbības skar viņa paša aprēķināmos un valsts budžetā iemaksājamos nodokļus un to apmērus (sal. sk. *Administratīvās apgabaltiesas 2017. gada 12. jūnija sprieduma lietā Nr. A420317815 14.–16. punktu*).

[4.2.3] Tiesa, atsaucoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 14. punkta vēsturisko redakciju, neielasīja, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas nodokļu maksātāja rīcībā būtu konstatējama arī gadījumā, ja nodokļu maksātājs neizpilda dienesta prasības, kas tiešā veidā neskar paša nodokļu maksātāja aprēķinātos (aprēķināmos) un valsts budžetā iemaksātos (iemaksājamos) nodokļu maksājumus.

Turklāt, atsaucoties arī uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.[1] panta pirmās daļas vēsturisko redakciju, tiesa atzina, ka arī minētā norma vēsturiski paredzēja, ka nodokļu maksātāja darbība tiek apturēta, ja tas veic darbības, kas skar paša šā nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamos objektus un secīgi – budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru.

2012. gada 21. jūnijā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.[1] pants tika būtiski grozīts, tostarp nosakot, ka dienestam ir tiesības apturēt nodokļu maksātāja (vai tā struktūrvienības) saimniecisko darbību, ja nodokļu maksātājs ir izvairījies no nodokļu vai nodevu maksāšanas (panta pirmās daļas 2. punkts).

No minēto grozījumu anotācijas izriet likumdevēja mērķis liegt nodokļu maksātājiem nodarboties ar saimniecisko darbību, ja tie pieļauj būtisku, smagu normatīvo aktu pārkāpumu.

Vērtējot šo likumdevēja norādi par saimnieciskās darbības apturēšanu tikai būtiska jeb smaga pārkāpuma konstatēšanas gadījumā kopsakarā ar likuma „Par nodokļiem nodevām" 1. panta 14. punkta un 34.[1] panta pirmās daļas 2. punkta jēgu, tiesa nepiekrita dienestam, ka saimnieciskā darbība būtu apturama ikvienam nodokļu maksātājam, kurš neizpilda dienesta likumīgās prasības, kas attiecas uz cita nodokļu maksātāja maksājamajiem nodokļiem. Dienesta attiecīgo tiesību normu interpretācija nesasniedz iepriekš norādīto likumdevēja mērķi, jo, pretējā gadījumā nāktos secināt, ka dienests ir tiesīgs apturēt arī, piemēram, kredītiestādes darbību, ja tā kādu iemeslu dēļ nesniegtu dienestam informāciju par šīs kredītiestādes klienta kontā veiktajām norēķinu operācijām, kas dienestam nepieciešama, veicot klienta nodokļu auditu (sal. sk. *Administratīvās apgabaltiesas 2017. gada 12. jūnija sprieduma lietā Nr. A420317815 17.–18. punktu*).

[4.2.4] Ņemot vērā minēto, ja nodokļu maksātājs nesadarbojas ar dienestu un dienesta norādītajos budžeta ieņēmumu kontos neieskaita maksājumus, kas pienākas citam nodokļu maksātājam, kura nodokļu parādus dienests cenšas piedzīt, nav pamata secināt, ka nodokļu maksātājs likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 14. punkta izpratnē izvairās no nodokļu nomaksas.

Vienlaikus nav pilnībā izslēgts, ka trešā persona ar savu darbību var palīdzēt citam nodokļu maksātājam izvairīties no nodokļu vai nodevu maksāšanas, būtiski apgrūtinot nodokļu vai nodevu pareizu iekasēšanu vai pat padarot to neiespējamu. Tāpat varētu būt situācijas, kad trešās personas rīcības rezultātā tiek liegts noskaidrot ne tikai, vai nodokļu normatīvos aktus ir ievērojis tās darījumu partneris, bet arī pati trešā persona. Taču arī šādos gadījumos ir jāpamato nodokļu sistēmas apdraudējums no konkrētā nodokļu maksātāja puses. Nav pietiekami ar vispārīgu atsauci vai pieņēmumu, ka šādas situācijas varētu veidoties. (sk. *Senāta Administratīvo lietu departamenta 2020. gada 25. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-72/2020 8. punktu*).

[4.3] No rīkojuma izriet, ka tas faktiski ietver divus pienākumus. Pirmkārt, pienākumu līdz 2019. gada 11. janvārim paziņot dienestam, vai pieteicējam ir/būs pienākums samaksāt SIA „Premium SMS" naudas līdzekļus, norādot samaksas pamatojumu, apmēru un samaksas termiņu, informējot arī vai pie pieteicēja atrodas kāda cita SIA „Premium SMS" piederošā manta. Otrkārt, pienākumu ieskaitīt maksājumus, kas SIA „Premium SMS" pienākas no pieteicēja, līdz pilnīgai piedzenamās summas 8051,41 *euro* ieskaitīšanai.

Ievērojot minēto un to, ka ar rīkojumu pieteicējam noteikts ieskaitīt maksājumus (kurus pieteicējam pienākas samaksāt SIA „Premium SMS") valsts budžeta ieņēmumu kontos līdz pilnīgai piedzenamās summas 8051,41 *euro* nomaksai, rīkojums attiecas uz visiem pieteicēja un SIA „Premium SMS" veiktajiem darījumiem līdz pilnīgai rīkojuma izpildei vai līdz rīkojuma atsaukšanai.

[4.4] Lietā atrodas pieteicēja konta izdruka, no kuras konstatējams, ka pēc rīkojuma izdošanas pieteicējs ir veicis SIA „Premium SMS" maksājumus 2019. gada 15. janvārī 14 000 *euro*, 16. janvārī – 14 000 *euro*, 17. janvārī –10 000 *euro* un 22. janvārī – 7710,44 *euro*.

Pieteicējs norāda, ka dienests nav vērtējis to, ka no pieteicēja pārskaitītās naudas summas SIA „Premium SMS" tikai daļa summas, proti, 2471,40 *euro* bija SIA „Premium SMS" naudas līdzekļi, pārējā nauda bija klientu nauda, līdz ar to nepamatoti iekasēti 8015,41 *euro*.

Tiesa nepiekrita pieteicējam, ka konkrētajā gadījumā ir nozīme tikai tam, cik lielu naudas summu pieteicējam bija pienākums maksāt SIA „Premium SMS" un dienestam nebija jāvērtē, cik no pieteicēja samaksātās naudas summas SIA „Premium SMS" jāpārskaita citiem komersantiem par saņemtajiem pakalpojumiem, jo primāra sabiedrības interese ir iekasēt valsts budžetam pienākošos nodokļu maksājumus, no kā SIA „Premium SMS" izvairās.

[4.5] No iepriekš minētā ir konstatējams, ka pieteicējs, neskatoties uz neizpildīto un no nodokļu administrācijas puses neatsaukto rīkojumu, no 2019. gada 15. janvāra līdz 22. janvārim samaksāja 45 710,44 e*uro* par veiktajiem darījumiem ar SIA „Premium SMS", nevis novirzīja līdzekļus rīkojuma izpildei.

Tādējādi pieteicējs, nenovirzot līdzekļus rīkojuma izpildei un veicot maksājumus 45 710,44 *euro* par darījumiem ar SIA „Premium SMS", neizpildīja dienesta likumīgās prasības un nesadarbojās ar dienestu. Tomēr tiesa atzina, ka tas nav pamats secināt, ka pieteicējs ir izvairījies no nodokļu nomaksas.

[4.6] Tiesa, atsaucoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 26. panta trešo daļu un ceturto daļu, norādīja, ka gadījumos, kad nodokļu maksātājam ir tiesības saņemt finanšu līdzekļus no darījumu partneriem par sniegtajiem pakalpojumiem, piegādātajām precēm, tie ir uzskatāmi par nodokļa maksātāja mantu, uz kuru atbilstoši tiesību normām ir

vēršama piedziņa.

Pamatojoties uz likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 10. pantu un Civilprocesa likuma 551. panta pirmo daļu, dienestam ir tiesības piedzīt nodokļu maksājumus bezstrīda kārtībā Civilprocesa likuma E daļā noteiktajā kārtībā, vēršot nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā uz nodokļu maksātāja mantu, arī uz mantu, kura atrodas pie trešajām personām, un lietās par nodokļu parāda un citu budžetos ieskaitāmo maksājumu piedziņu dienesta ierēdņiem saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 10. panta trešo daļu un Civilprocesa likuma 551. panta pirmo un otro daļu ir tiesu izpildītāja tiesības. Turklāt, ja dienesta rīkojumi netiek pildīti, dienests saskaņā ar Civilprocesa likuma 551. panta otro daļu par to var sastādīt aktu un iesniegt tiesai, lai izlemtu jautājumu par atbildību. Tiesa vainīgajām personām var uzlikt naudas sodu –fiziskajai personai līdz 360 *euro*, bet amatpersonai līdz 750 *euro*.

Ievērojot minēto, dienestam rīkojuma neizpildes gadījumā bija iespējams vērsties tiesā, lai tā lemtu par naudas soda piemērošanu, taču rīkojuma neizpildi automātiski nevarēja atzīt par izvairīšanos no nodokļa nomaksas, līdz ar to dienestam nebija pamata pieņemt lēmumu par pieteicēja saimnieciskās darbības apturēšanu.

[4.7] Ņemot vērā minēto, tiesa pārsūdzēto lēmumu atzina par prettiesisku.

[4.8] Attiecībā uz prasījumu atmaksāt valsts budžetā samaksāto 8015,41 *euro*, tiesa norādīja, ka pieteicējs, nepildot ar rīkojumu uzlikto pienākumu un nenovirzot SIA „Premium SMS" pienākošos maksājumus valsts budžetā rīkojumā norādītajā apmērā, neizpildīja ar rīkojumu izvirzītās dienesta likumīgās prasības. Tādējādi, kamēr rīkojums nebija izpildīts vai atsaukts, pieteicējam bija pienākums to izpildīt. Ievērojot minēto, nav pamata atzīt, ka pieteicējs valsts budžetā nepamatoti iemaksājis 8015,41 *euro*, tādējādi nav pamata arī lemt par minētās summas atmaksu pieteicējam.

[4.9] Attiecībā uz pieteicēja norādīto, ka nav vērtēts noteiktā ierobežojuma samērīgums un lietderība, tiesa konstatēja, ka pieteicējs pēc būtības iebilst pret rīkojumā noteikto SIA „Premium SMS" naudas līdzekļu, kuri atrodas pie pieteicēja, apķīlāšanu, uzskatot, ka bija iespējams vērst parāda piedziņu uz paša parādnieka naudas līdzekļiem.

Izskatāmajā lietā tiesa nevērtēja dienesta izdotā rīkojuma tiesiskumu, bet gan lēmuma, ar kuru apturēta pieteicēja saimnieciskā darbība, tiesiskumu. Tādējādi izskatāmās lietas ietvaros nav vērtējams, vai ar rīkojumu izvēlētais piespiedu izpildes līdzeklis – SIA „Premium SMS" naudas līdzekļu, kas atrodas pie pieteicējas, apķīlāšana, – bija samērīgs.

[4.10] Pieteicējs lūdzis atlīdzināt mantiskos zaudējumus, kas tam radušies, saņemot juridisko palīdzību, pārsūdzot lēmumu. Ievērojot to, ka tiesa atzina lēmumu par prettiesisku, ir konstatējams mantisko zaudējumu atlīdzināšanas tiesiskais pamats. Kā pierādījumu radītajiem mantiskajiem zaudējumiem 500 *euro* pieteicējs iesniedzis 2019. gada 27. martā pieteicējam izrakstīto rēķinu Nr. AVG-127-27/03/2019. Vienlaikus tiesa konstatēja, ka pieteicējs nav iesniedzis pierādījumus, kas apliecina rēķinā norādītās summas apmaksu. Arī tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis apliecināja, ka minētais rēķins nav samaksāts. Pastāvot šādiem apstākļiem, tiesa nekonstatēja, ka pieteicējam ir radušies mantiski zaudējumi, saņemot juridisko palīdzību saistībā ar lēmuma apstrīdēšanu un pārsūdzēšanu. Tādējādi pieteicēja prasījums par mantisko zaudējumu 500 *euro* apmērā atlīdzināšanu ir noraidāms.

[5] Dienests iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2020. gada 2. jūnija spriedumu daļā, ar kuru pārsūdzētais lēmums atzīts par prettiesisku. Apelācijas sūdzība pamatota ar pārsūdzētajā lēmumā minētajiem argumentiem, papildus norādot šādus argumentus.

[5.1] Tiesa ir sašaurināti interpretējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 14. punktu, kas ir novedis pie nepamatota secinājuma, ka par izvairīšanos no nodokļu vai nodevu maksāšanas nav atzīstama darbība vai bezdarbība, kuras rezultātā cita nodokļa maksātāja nodokļi nav samaksāti pilnā apmērā vai daļēji.

[5.2] Dienests, atsaucoties uz likuma „Par valsts ieņēmumu dienestu" 1., 6., 8., 10. pantu, kā arī likumā „Par nodokļiem un nodevām" 18. pantā noteiktajiem dienesta uzdevumiem un pienākumiem nodokļu maksātāja nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas procesā kopsakarā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 26. panta trešās daļas 3. punktu un Civilprocesa likuma 551. panta pirmo daļu, norāda, ka viens no nodokļa maksātāja pienākumiem ir arī izpildīt dienesta likumīgās prasības. Tādējādi pretēji tiesas atzītajam ne visos gadījumos nodokļu maksātāja pienākumi attiecināmi uz darbībām vai bezdarbību tikai attiecībā uz konkrētā nodokļu maksātāja nodokļu nomaksu.

Arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15. pantā uzskaitīto nodokļu maksātāja pienākumu neizpilde var ietekmēt cita nodokļu maksātāja nodokļu nomaksu, piemēram, atbilstoši minētā panta sestajai daļai interneta sludinājumu ievietošanas pakalpojumu sniedzējam pēc dienesta pieprasījuma saņemšanas ir pienākums sniegt tā rīcībā esošo informāciju par izvietotajiem sludinājumiem un to izvietotājiem. Šāds pienākums ir paredzēts, lai dienestam būtu iespējams izpildīt likuma „Par nodokļiem un nodevām" $15.^3$ panta mērķi identificēt nodokļu maksātāju, kas veic saimniecisko darbību internetā, un attiecīgi varētu veikt tam normatīvajos aktos noteiktos uzdevumus un funkcijas nodokļu administrēšanā.

[5.3] Dienests nepiekrīt secinājumam, ka nodokļu maksātāja saimniecisko darbību var apturēt, ja tas veic darbības, kas skar tikai viņa paša ar nodokli apliekamos objektus un budžetā iemaksājamo nodokļu apmērus.

Atsaucoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" $34.^1$ panta 2012. gada 21. jūnija grozījumu anotāciju, dienests norāda, ka no normā noteiktā gadījuma, kad ir apturama nodokļu maksātāju saimnieciskā darbība, redzams, ka likumdevējs ir paredzējis liegt turpināt nodarboties ar komercdarbību tādiem nodokļu maksātājiem, kuri neievēro nodokļu administrācijas prasības un veic citas apzinātas darbības, lai izvairītos no nodokļu un nodevu nomaksas. Minētais pamatojas apstāklī, ka nodokļu normatīvo aktu ievērošana un nodokļu savlaicīga iekasēšana pilnā apmērā ir visas sabiedrības interesēs, lai netiktu apdraudēta no budžeta finansējamo funkciju izpilde.

Atsaucoties uz Senāta Administratīvo lietu departamenta judikatūru, dienests norāda, ka nav izslēgts, ka trešā persona ar savu darbību var palīdzēt citam nodokļu maksātājam izvairīties no nodokļu vai nodevu maksāšanas, būtiski apgrūtinot

nodokļu vai nodevu pareizu iekasēšanu vai pat padarot to neiespējamu.

[5.4] Dienests, atsaucoties uz Satversmes tiesas atziņām par nodokļu nomaksas prioritāti un nozīmību sabiedrības interesēs, norāda, ka konkrētajā gadījumā pieteicēju bija lietderīgi un samērīgi izslēgt no komercdarbības vides, jo pieteicēja darbībās ir saskatāmas negodprātīgas rīcības pazīmes. Šis nodokļu sistēmas apdraudējums nav vispārīgs vai hipotētisks, bet gan reāls, jo valsts nesaņēma tai pienākošos nodokļu maksājumus.

Tas, ka pieteicējs uzreiz pēc lēmuma par saimnieciskās darbības apturēšanu izpildīja rīkojumu, liecina, ka saimnieciskās darbības apturēšana ir bijusi efektīva un nepieciešama, lai tiktu novērsts pārkāpums, un šādus būtiskus nodokļu nomaksu ietekmējošus pārkāpumus nepieļautu arī turpmāk.

[5.5] Attiecībā uz tiesas norādīto, ka dienestam rīkojuma neizpildes gadījumā bija iespējams vērsties vispārējās jurisdikcijas tiesā, lai tiktu lemts jautājums par naudas soda piemērošanu pieteicējam, norādāms, ka dienesta darbības kontroli nodokļu administrēšanas jomā, t.sk., nodokļu maksājumu piedziņas jomā neveic vispārējās jurisdikcijas tiesas Civilprocesa likuma noteiktajā kartībā. Vispārējās jurisdikcijas tiesas kompetencē nav pārbaudīt dienesta nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas procesa ietvaros veiktu izpildu darbību tiesiskumu, un lemt, vai par šāda rīkojuma neizpildi pieteicējam būtu piemērojams naudas sods.

[6] Pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2020. gada 2. jūnija spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteicēja prasījums par dienestam samaksātās naudas summas atlīdzināšanu. Apelācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Tiesa nepareizi izvērtēja lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus. 8015,41 *euro* iemaksa valsts budžetā ir saistīta tikai ar pārsūdzēto lēmumu un nav saistīta ar rīkojumu.

[6.2] Tā kā pieteicējs izbeidza līgumiskās attiecības un izpildīja visas saistības pret SIA „Premium SMS" pēc rīkojuma saņemšanas un pirms pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas, secināms, ka pēc lēmuma pieņemšanas pieteicējs nevarēja vēlreiz izpildīt jau izpildītas saistības pret SIA „Premium SMS". Tādējādi nav pamata secinājumam, ka rīkojumā uzliktais pienākums varēja būt izpildāms pēc pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas. Līdz ar to konstatējams, ka 8015,41 *euro* ieskaitīšana valsts budžetā nevarēja būt saistīta ar rīkojuma izpildi, jo brīdī, kad pieteicējs veica maksājumu valsts budžetā, nepastāvēja rīkojumā minētais apstāklis – SIA „Premium SMS" nepienācās maksājumi no pieteicēja.

[6.3] Pastāv objektīva saikne starp dienesta prettiesisko darbību, kas izpaudās pārsūdzētā lēmuma pieņemšanā, un tā radītajām sekām – pieteicējam piederošo naudas līdzekļu ieskaitīšanu valsts budžetā.

[6.4] Rīkojuma nepildīšana nevarēja izraisīt zaudējumus, jo saskaņā ar rīkojumā norādīto par rīkojuma nepildīšanu ir paredzēts naudas sods fiziskais personai līdz 360 *euro*, bet amatpersonai līdz 750 *euro*.

[7] Paskaidrojumā par pieteicēja apelācijas sūdzību dienests norāda, ka tā ir nepamatota un noraidāma, pamatojoties uz šādiem argumentiem.

[7.1] Pieteicēja rīcība, sākotnēji pārskaitot naudas līdzekļus darījumu partnerim, lai gan tie 8015,41 *euro* bija apķīlāti, un vēlāk šos naudas līdzekļus tomēr ieskaitot valsts budžetā, bija paša pieteicēja apzinātas darbības, un iespējamais zaudējums pieteicējam radās, jo jau sākotnēji tas nepildīja rīkojumu. Dienesta ieskatā jautājums par naudas līdzekļu atgūšanu, ja tos darījuma partneris ir saņēmis vairāk, nekā pienākas, ir jārisina civiltiesiskā kārtībā ar SIA „Premium SMS".

[7.2] Pretēji pieteicēja norādītajam tieši rīkojums, nevis lēmums par saimnieciskās darbības apturēšanu, kura tiesiskums tiek izvērtēts lietā, uzlika par pienākumu pieteicējam ieskaitīt naudas līdzekļus valsts budžetā.

Pieteicēja rīcība, ieskaitot apķīlātos naudas līdzekļus valsts budžetā pēc lēmuma par pieteicēja saimnieciskās darbības apturēšanas pieņemšanu, ir vērtējama vienīgi kā dienesta konstatētā pārkāpuma novēršana, kas bija par pamatu saimnieciskās darbības atjaunošanai.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums daļā ir noraidāms, savukārt dienesta apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums šajā daļā ir apmierināms.

[9] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 302. pantu apelācijas instances tiesa izskata lietu pēc būtības sakarā ar apelācijas sūdzību un pretapelācijas sūdzību tādā apjomā, kā lūgts sūdzībās.

Administratīvā rajona tiesa ar 2020. gada 2. jūnija spriedumu daļēji apmierināja pieteicēja pieteikumu, atzīstot par prettiesisku pārsūdzēto lēmumu, savukārt prasījumu daļā par dienestam samaksātās naudas summas 8015,41 *euro* atlīdzināšanu un mantisko zaudējumu 500 e*uro* par juridiskās palīdzības saņemšanu atlīdzināšanu noraidīja.

Dienests iesniedzis apelācijas sūdzību par spriedumu daļā, ar kuru pārsūdzētais lēmums atzīts par prettiesisku, savukārt pieteicējs iesniedzis apelācijas sūdzību par spriedumu daļā, ar kuru noraidīts prasījums par dienestam samaksātās naudas summas 8015,41 *euro* atlīdzināšanu.

Ievērojot, ka spriedums daļā par mantisko zaudējumu 500 *euro* atlīdzināšanu noraidīts un nav pārsūdzēts, atzīstams, ka spriedums minētajā daļā ir stājies spēkā, un apgabaltiesa izskata lietu tikai pārsūdzētajā daļā.

[10] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa pareizi ir identificējusi strīdus jautājumu un izvērtējusi iesniegtos pierādījumus, kā arī pareizi piemērojusi tiesību normas. Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā

procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai.

[11] Lietā pastāv strīds, vai dienests pamatoti apturēja pieteicēja saimniecisko darbību tā iemesla dēļ, ka pieteicējs netika izpildījis rīkojumu par ieturējuma izdarīšanu.

[12] Dienesta ieskatā tiesa ir sašaurināti interpretējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām 1. panta 14. punktu, kas ir novedis pie nepamatota secinājuma, ka par izvairīšanos no nodokļu vai nodevu maksāšanas nav atzīstama darbība vai bezdarbības, kuras rezultātā cita nodokļu maksātāja nodokļi.

Atsaucoties uz likuma „Par valsts ieņēmumu dienestu" 1., 6., 8., 10. pantu, kā arī likumā „Par nodokļiem un nodevām" 18. pantā noteiktajiem dienesta uzdevumiem un pienākumiem nodokļu maksātāja nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas procesā kopsakarā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 26. panta trešās daļas 3. punktu un Civilprocesa likuma 551. panta pirmo daļu, dienests norāda, ka viens no nodokļa maksātāja pienākumiem ir arī izpildīt dienesta likumīgās prasības. Tādējādi ne visos gadījumos nodokļu maksātāja pienākumi attiecināmi uz darbībām vai bezdarbību tikai attiecībā uz konkrētā nodokļu maksātāja nodokļu nomaksu.

Apgabaltiesas ieskatā šāds likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 14. punkta un 34.[1] panta pirmās daļas tulkojums un piemērošana ir pārāk plaša un pretēja šo tiesību normu mērķim.

Ar 2006. gada 26. oktobra grozījumiem likumā „Par nodokļiem un nodevām" precizēta 1. panta 14. punktā ietvertā izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas definīcija, nosakot, ka izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas citastarp ir jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji. No anotācijas izriet, ka minētās definīcijas precizēšana nepieciešama, lai novērstu pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksas izkrāpšanu no budžeta (2006. gada 26. oktobra likuma „Par nodokļiem un nodevām" grozījumu anotācijas 2. punkts. Pieejama: *http://www.saeima.lv/L_Saeima8/lasa-dd=LP1827_0.htm*).

No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.[1] panta 2012. gada 21. jūnija grozījumu anotācijas izriet, ka saimnieciskās darbības apturēšanas mērķis ir liegt ar saimniecisko darbību nodarboties tiem nodokļu maksātājiem, kuri pieļauj būtiskus normatīvo aktu pārkāpumus un neizpilda nodokļu administrācijas prasības. Anotācijā arī norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienestam būs tiesības apturēt nodokļu maksātāja saimniecisko darbību tikai tajā gadījumā, ja nodokļu maksātājs izdarīs smagu pārkāpumu, kas ietekmē maksājamo nodokļu apmēru (likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.[1] panta 2012. gada 21. jūnija grozījumu anotācijas 2. punkts. Pieejama: *http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/1A9EBC0771E1C004C225796700406224?OpenDocument*).

Jāpatur prātā, ka komersanta mērķis, veicot komercdarbību, ir peļņas gūšana. Apturot saimniecisko darbību, šo mērķi nav iespējams sasniegt, un tādā veidā komersanta tiesības tiek būtiski ierobežotas. Vienlaikus šis būtiskais tiesību ierobežojums ir attaisnojams ar visas sabiedrības interesi saņemt budžetā nodokļu maksājumus laikus un pilnā apmērā. Lai to nodrošinātu, Valsts ieņēmumu dienests veic preventīvas funkcijas, lai personas, kuru darbībā saskatāmas negodprātīgas rīcības pazīmes, uz laiku izslēgtu no komercdarbības vides, tostarp apturot nodokļu maksātāju saimniecisko darbību. Taču no iepriekš minētā izriet, ka likumdevējs paredzējis, ka saimnieciskās darbības apturēšana iespējama tikai gadījumos, kad tiek konstatēti būtiski pārkāpumi nodokļu jomā (sk. *Senāta Administratīvo lietu departamenta 2020. gada 18. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-80/2020 (A420318615) 8. punktu; 2020. gada 25. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-72/2020 (A420317815) 8. punktu*).

[13] Apgabaltiesa nevar piekrist dienestam, ka pieteicēja rīcība, neizpildot rīkojumu par ieturējuma izdarīšanu, ir atzīstama par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Izskatāmajā gadījumā ir būtiski ņemt vērā, ka pieteicēja tiesību ierobežojums pamatojas nevis ar paša pieteicēja pienākumiem nodokļu maksāšanas jomā, bet gan pieteicēja darījuma partnera pienākumiem. Apgabaltiesa neapšauba, ka pieteicējam ir pienākums sadarboties ar nodokļu administrāciju, taču tas nenozīmē, ka, atsakot sadarbību, nodokļu maksātājam piemērojamas tik smagas sekas kā saimnieciskās darbības apturēšana.

No rīkojuma par ieturējuma izdarīšanu izriet, ka gadījumā, ja persona nepilda tiesu izpildītāja (dienesta) prasības vai rīkojums netiek izpildīts, dienests kā tiesu izpildītājs, pamatojoties uz likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 10. pantu Civilprocesa likuma 551. panta pirmo un otro daļu, sastāda aktu un iesniedz tiesai, lai tā izlemtu jautājumu par atbildību. Tiesa vainīgajām personām var uzlikt naudas sodu.

Tātad no minētā izriet, ka dienestam, konstatējot, ka pieteicējs nepilda rīkojumu, bija pieejami citi, pieteicēja tiesības mazāk ierobežojoši, līdzekļi kā panākt rīkojuma izpildi, ko dienests nav izmantojis.

Vienlaikus nav pilnībā izslēgts, ka trešā persona ar savu darbību var palīdzēt citam nodokļu maksātājam izvairīties no nodokļu vai nodevu maksāšanas, būtiski apgrūtinot nodokļu vai nodevu pareizu iekasēšanu vai pat padarot to neiespējamu. Tāpat varētu būt situācijas, kad trešās personas rīcības rezultātā tiek liegts noskaidrot ne tikai, vai nodokļu normatīvos aktus ir ievērojis tās darījumu partneris, bet arī pati trešā persona. Taču arī šādos gadījumos ir jāpamato nodokļu sistēmas apdraudējums no konkrētā nodokļu maksātāja puses. Nav pietiekami ar vispārīgu atsauci vai pieņēmumu, ka šādas situācijas varētu veidoties (sk. *Senāta Administratīvo lietu departamenta 2020. gada 18. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-80/2020 (A420318615) 8. punktu; 2020. gada 25. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-72/2020 (A420317815) 8. punktu*).

Konkrētajā gadījumā dienests vispārīgi norādījis uz nodokļu sistēmas apdraudējumu, nepamatojot, tieši kādu konkrētu apdraudējumu var radīt pieteicējs ar savu rīcību.

Apkopojot minēto, dienestam, veicot tā uzdevumus (pienākumus) nodokļu tiesību jomā, nav tiesību par nesadarbošanos ar nodokļu administrāciju ikvienā gadījumā piemērot tik būtisku nodokļu maksātāja tiesību ierobežojumu, kāda ir saimnieciskās darbības apturēšana.

Tādējādi atzīstams, ka dienests nepamatoti apturēja pieteicēja saimniecisko darbību un lēmums par saimnieciskās darbības apturēšanu atzīstams par prettiesisku.

[14] Attiecībā uz pieteicēja prasījumu atlīdzināt dienestam samaksātos 8015,41 *euro* norādāms, ka pieteicējs kļūdaini uzskata, ka tieši lēmums par saimnieciskās darbības apturēšanu uzlika par pienākumu pieteicējam ieskaitīt naudas līdzekļus valsts budžetā. Pienākumu pieteicējam ieskaitīt valsts budžetā naudas līdzekļus uzlika tieši rīkojums. Kā to pamatoti norādīja pirmās instances tiesa, kamēr rīkojums nebija izpildīts vai atsaukts, pieteicējam bija pienākums to izpildīt. Tādējādi nav pamats uzskatīt, ka pienākums iemaksāt valsts budžeta naudas līdzekļus bijis nepamatots.

Savukārt pieteicēja rīcība, sākotnēji pārskaitot naudas līdzekļus darījumu partnerim, lai gan tie bija apķīlāti, un vēlāk šos naudas līdzekļus tomēr ieskaitot valsts budžetā, bija paša pieteicēja apzinātas darbības, un iespējamais zaudējums pieteicējam radās, jo jau sākotnēji tas nepildīja rīkojumu. Apgabaltiesa piekrīt dienestam, ka jautājums par naudas līdzekļu atgūšanu, ja tos darījuma partneris ir saņēmis vairāk nekā pienākas, ir jārisina civiltiesiskā kārtībā.

Ievērojot minēto, atzīstams, ka pieteicēja prasījums daļā par pienākuma uzlikšanu dienestam atmaksāt 8015,41 *euro* nav pamatots.

[15] Ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 126. panta pirmajai daļai piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 124. panta pirmajai daļai par pieteikumu par lietas ierosināšanu maksā valsts nodevu 30 *euro*, savukārt minētā panta otrā daļa noteic, ka par apelācijas sūdzību maksā 60 *euro*.

Ievērojot minēto, Administratīvā procesa likuma 126. panta pirmajā daļā lietotais vārds „pieteikums" attiecībā uz apelācijas instances tiesu ir jāsaprot kā pieteikums tajā daļā, par ko iesniegta konkrētā apelācija.

Tādējādi pieteicējam ir atlīdzināma samaksātā valsts nodeva 30 *euro* par pieteikumu iesniegšanu (*lietas 11. lapa*), savukārt, ņemot vērā, ka pieteicēja apelācijas sūdzība nav pamatota, pieteicējam nav atlīdzināma valsts nodeva par apelācijas sūdzības iesniegšanu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

daļēji apmierināt SIA „CDR" pieteikumu.

Atzīt par prettiesisku Valsts ieņēmumu dienesta 2019. gada 15. marta lēmumu Nr. 30.4-22.11/1284.

Noraidīt SIA „CDR" pieteikumu daļā par dienestam samaksātās naudas summas 8015,14 *euro* atlīdzināšanu.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu SIA „CDR" valsts nodevu 30 *euro*, kas atlīdzināma no Valsts ieņēmumu dienesta budžeta līdzekļiem.

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

Tiesnese referente *(paraksts)* V. Zommere

Tiesnese *(paraksts)* I. Amona

Tiesnese *(paraksts)* R. Paegle