ECLI:LV:AT:2019:0812.A420192018.9.L
Lieta Nr. A420192018, SKA-1456/2019
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
LĒMUMS
Rīgā 2019.gada 12.augustā

Tiesa šādā sastāvā: senatori Valters Poķis, Veronika Krūmiņa, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja Valsts ieņēmumu dienesta blakus sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 28.jūnija lēmumu, ar kuru apmierināts zvērinātu advokātu biroja „Berezins Juraša" lūgums par pagaidu noregulējuma piemērošanu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs – zvērinātu advokātu birojs „Berezins Juraša" – vērsās Valsts ieņēmumu dienestā ar iesniegumu par tā reģistrēšanu pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

Dienests atteica pieteicēju reģistrēt pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Dienests atzina, ka zvērināts advokāts, nevis zvērinātu advokātu birojs veic Pievienotās vērtības nodokļa likuma 3.panta pirmajā daļā noteikto saimniecisko darbību, un tikai zvērināts advokāts var tikt reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Zvērinātu advokātu birojam nav juridiskās personas statusa. Katrs birojā praktizējošais advokāts ir atbildīgs par nodokļu samaksu kā pašnodarbināta persona.

[2] Pieteicējs vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

Administratīvā rajona tiesa ar 2019.gada 28.februāra spriedumu pieteikumu apmierināja un uzlika Valsts ieņēmumu dienestam pienākumu reģistrēt pieteicēju pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Tiesa atzina, ka advokātu birojs ir atzīstams par juridisko personu, līdz ar to nav šķēršļu tā reģistrēšanai pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

[3] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas spriedumu.

Savukārt pieteicējs iesniedza lūgumu par pagaidu noregulējuma piemērošanu – pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam reģistrēt pieteicēju pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

[4] Administratīvā apgabaltiesa ar 2019.gada 28.jūnija lēmumu apmierināja pieteicēja lūgumu. Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 195.panta pirmajai daļai, lemjot par pagaidu noregulējuma piemērošanu, apgabaltiesai jāvērtē divi kritēriji: 1) pieteikuma pirmšķietama pamatotība (objektīvais kritērijs); 2) pamats uzskatīt, ka gadījumā, ja pagaidu noregulējums netiks piemērots, procesa dalībniekam radīsies būtisks kaitējums vai grūti novēršami vai atlīdzināmi zaudējumi (subjektīvais kritērijs).

[4.2] Novērtējot pirmās instances tiesas spriedumā ietverto pamatojumu kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem un procesa dalībnieku argumentiem, pirmšķietami atzīstams par pareizu un pietiekamu pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums attiecībā uz pieteikuma pamatotību un attiecīgi pagaidu noregulējuma objektīvā kritērija izpildīšanos.

Pirmās instances tiesa spriedumā atsaucās uz Civillikuma 1407.pantu, kas noteic, ka par juridiskām personām atzīstamas personu apvienības, kurām piešķirta juridiska personība.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 3.panta pirmā daļa nodokļa maksātāju definē kā personu, kura patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisko darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Šī norma ir analoga Eiropas Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9.panta 1.punktam.

Pirmās instances tiesa pamatoti atsaucās uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, atbilstoši kurai „nodokļu maksātāja" jēdziena definīcija ir plaša un ir vērsta uz patstāvīgumu saimnieciskās darbības veikšanā. Eiropas Savienības Tiesa arī norādījusi, ka, lai konstatētu, ka saimnieciskā darbība tiek veikta patstāvīgi, ir jāpārbauda, vai attiecīgā persona veic darbības savā vārdā, savās interesēs un pati par to atbild, kā arī uzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar tās darbību veikšanu (*Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 12.oktobra sprieduma lietā C?340/15, EU:C:2016:764, 28.punkts un tajā norādītā judikatūra*).

Izvērtējot pieteicēja nolikumu, pirmšķietami secināms, ka pieteicēja kā biroja veiktās darbības atbilst „patstāvīguma" kritērijam, kas tādējādi dod pamatu uzskatīt, ka tieši birojs, nevis atsevišķi tā dalībnieki – zvērināti advokāti – ir atzīstams par pievienotās vērtības nodokļa maksātāju un kā tāds reģistrējams reģistrā. Proti, birojs sniedz juridisko palīdzību fiziskajām un juridiskajām personām (1.1.punkts), biroja izveidošanas mērķis ir tā dalībnieku sadarbība juridiskās palīdzības sniegšanai (1.2.punkts), birojam ir patstāvīga bilance un savi norēķinu konti bankā (1.3.punkts), tā darbības laiks nav ierobežots (1.5.punkts), tam ir sava manta (3.1.punkts) un noteikta pārvaldes struktūra (4.2., 4.3.punkts), birojs veic tajā skaitā grāmatvedības uzskaiti (4.4.punkts), patstāvīgi izlemj visus ar tā darbību saistītos jautājumus (4.6.punkts), kā arī nodarbina algotus darbiniekus (4.7.punkts).

Tātad tieši birojs sniedz juridisko palīdzību savā vārdā un interesēs, tam ir sava manta, kas liecina par ekonomiskā riska uzņemšanos saistībā ar biroja uzdevumu veikšanu, kā arī organizatoriska patstāvība. Šādos apstākļos birojs atzīstams par juridisko personu, un pirmšķietami saskatāms pamats pieteikuma apmierināšanai.

[4.3] Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti uzskata, ka pieteicējs nav likuma „Par grāmatvedību" subjekts. No minētā likuma 1.panta izriet, ka tas attiecas uz juridiskajām personām. Ja pieteicējs ir atzīstams par juridisko personu, nav šaubu, ka uz pieteicēju attiecas likumā „Par grāmatvedību" noteiktais tiesiskais pienākums kārtot grāmatvedību.

Apstāklis, ka pieteicēja dibināšanas dokumenti nav pieejami trešajām personām, pats par sevi nevar ietekmēt pieteicēja juridisko statusu un no šī statusa izrietošās tiesības tikt reģistrētam pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Apstāklis, ka normatīvajos aktos nav noteikts minimālais mantas apmērs, kas nepieciešams zvērinātu advokātu birojam tā reģistrācijai, nenozīmē, ka birojam šādas mantas nav. Konkrētajā gadījumā pieteicēja nolikums apstiprina šādu mantas nošķirtību.

[4.4] Tā kā ir konstatējams objektīvais kritērijs (pieteikums pirmšķietami ir pamatots), vērtējams subjektīvais kritērijs.

Jo lielāka ticamība, ka pieteikums tiks apmierināts, jo zemāka robeža nosakāma, vērtējot, vai pieteicēja interešu aizskārums ir pietiekoši būtisks, lai būtu pamats piemērot pagaidu aizsardzības līdzekli. Proti, var būt pietiekami, ja pieteicējs vispār pamato, ka tam ir pamatota interese, lai pagaidu aizsardzības līdzeklis tiktu piemērots (sal. *Senāta 2007.gada 18.maija lēmuma lietā Nr. SKA-388/2007 (A42297206) 17.punkts*).

Lūgumā par pagaidu noregulējumu norādītie argumenti pietiekami pamato pieteicēja interesi. Dienests nepamatoti uzskata, ka pieteicējam konkrētajā situācijā būtu jāpierāda konkrētu zaudējumu nodarīšanas fakts. Kā jau minēts, šajā gadījumā ir pietiekami, ka pieteicējs pamato savu interesi pagaidu noregulējuma piemērošanai. Turklāt, tā kā pieteicējs kvalificējas reģistrēšanai reģistrā kā juridiskā persona, nav nozīmes dienesta gatavībai reģistrā reģistrēt atsevišķus pieteicēja dalībniekus vai zvērinātu advokātu grupas pārstāvi.

Tādējādi konkrētajā gadījumā ir konstatējams arī pagaidu noregulējuma piemērošanas subjektīvais kritērijs.

[5] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza blakus sūdzību par apgabaltiesas lēmumu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[5.1] Tiesa nepamatoti atzinusi, ka konkrētajā gadījumā izpildās objektīvais kritērijs.

Tiesa ir kļūdaini atzinusi, ka pieteicējam ir piešķirta juridiska personība. Ne no tiesību normām, ne no pieteicēja nolikuma, ne no Latvijas Zvērinātu advokātu padomes darbībām nav izdarāms secinājums, ka pieteicējs ir juridiskā persona – tam piešķirta juridiska personība. Zvērinātu advokātu birojs ir izveidots kā civiltiesiska sabiedrība, kas ir divu vai vairāku zvērinātu advokātu apvienošanās uz sabiedrības līguma pamata kopēja mērķa sasniegšanai ar kopīgiem spēkiem vai līdzekļiem, tādējādi tas nav juridiskā persona un tas atbilstoši Civillikuma 2241.–2280.pantam nevar iegūt tiesības vai uzņemties pienākumus, un secīgi tam nevar piešķirt juridisko personību pēc būtības.

Tāpēc arī pieteicējs nav likuma „Par grāmatvedību" subjekts un tam nav noteikts pienākums kārtot grāmatvedību. Šāds pienākums ir noteikts zvērinātam advokātam kā saimnieciskās darbības veicējam (pašnodarbinātai personai). Visi ienākumi, kurus gūst zvērināts advokāts, neatkarīgi no tā, vai tas praktizē zvērinātu advokātu birojā vai ārpus tā, ir tieši zvērināta advokāta kā fiziskās personas ienākums (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^2$daļa).

Nodokļu tiesību ietvaros juridiskā persona kļūst par uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju, taču zvērinātu advokātu birojs nav uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju lokā.

Pieteicēja nolikums, lai arī to ir apstiprinājusi Latvijas Zvērinātu advokātu padome, ir privāts dokuments, kuram trešajām personām, tostarp arī Valsts ieņēmumu dienestam, ir ierobežota pieeja, jo tas nav pieejams nevienā publiskā reģistrā. Tāpat pieteicēja dibinātājiem nav ierobežojumu veikt jebkādus grozījumus savā nolikumā, pat pieņemt lēmumu par likvidāciju, par to nepaziņojot trešajām personām. Savukārt atbilstoši Civillikuma 1407.pantam, lai persona kļūtu par juridisko personu, ir nepieciešams pieņemt lēmumu, ar kuru šis statuss kļūst publisks. Konkrētajā lietā nav publiska, trešajām personām saistoša lēmuma, ar kuru pieteicējam ir piešķirts juridiskās personas statuss. Turklāt arī Valsts ieņēmumu dienestam nav deleģētas tiesības šādu statusu piešķirt.

Tiesas secinājums saistībā ar mantas nošķirtību arī ir kļūdains. Tiesību normās nav nostiprināts minimālais mantas apmērs, kas ir nepieciešams zvērināta advokāta biroja izveidei un uzņemto saistību nodrošināšanai, tiesību normās nav nostiprināts arī zvērinātu advokātu biroja dibinātāju un amatpersonu pienākums norobežot savu mantu no zvērinātu advokātu biroja mantas. Arī konkrētajā lietā nav pierādījumu, ka pieteicējam faktiski ir sava nošķirtā manta, un tādējādi neizpildās juridiskajai personai izvirzītais kritērijs par mantas nošķirtību.

Turklāt no lietā esošajiem pierādījumiem nav konstatējams, ka atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 3.panta pirmajai daļai pieteicējs patstāvīgi veic sistēmisku ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu darbību. Šādu darbību veic katrs advokāts atsevišķi, neatkarīgi no tā, kādā sadarbības modelī tie ir apvienojušies zvērinātu advokātu birojā.

[5.2] Tiesa nepamatoti atzinusi, ka konkrētajā gadījumā izpildās subjektīvais kritērijs.

Vērtējot subjektīvo kritēriju pagaidu aizsardzības līdzekļa piemērošanai, pieteicējs norādījis tikai vispārīgus apgalvojumus, ka tā saimnieciskā darbība tiks apgrūtināta, bet nav iesniedzis apgalvojumus apstiprinošus pierādījumus.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 3.panta pirmās daļas regulējumam persona, kas veic saimniecisko darbību, ir zvērināts advokāts, nevis pieteicējs, un saskaņā ar likuma 56.panta pirmās daļas 1. un 4.punktu pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā reģistrē zvērinātu advokātu vai zvērinātu advokātu grupas pilnvaroto pārstāvi. Minētais apstāklis ir būtisks, jo tiesa nav ņēmusi vērā, ka šajā lietā pastāv strīdus jautājuma noregulēšanas iespēja.

Motīvu daļa

[6] Izskatot Valsts ieņēmumu dienesta blakus sūdzību, Senātam ir jāpārbauda, vai apgabaltiesa pamatoti atzinusi, ka izskatāmajā lietā ir pamats piemērot pagaidu noregulējumu – reģistrēt pieteicēju pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

[7] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 195.panta pirmo daļu tiesai, lemjot par pagaidu noregulējumu, ir jāpārbauda, vai ir pamats uzskatīt, ka pārsūdzētais administratīvais akts vai administratīvā akta neizdošanas sekas varētu radīt būtisku kaitējumu vai zaudējumus, kuru novēršana vai atlīdzināšana būtu ievērojami apgrūtināta vai prasītu nesamērīgus resursus, un vai pārsūdzētais administratīvais akts pirmšķietami (*prima facie*) ir prettiesisks.

Minētie kritēriji pagaidu noregulējuma piemērošanai novērtējami kumulatīvi – ja nepastāv viens no tiem, pagaidu noregulējuma piemērošanai nav pamata.

[8] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 56.panta pirmā daļa paredz, ka Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā reģistrē: 1) fiziskās personas; 2) juridiskās personas; 3) personālsabiedrības; 4) personu grupas pilnvaroto fizisko personu, ja personu grupa kopīgas saimnieciskās darbības veikšanai darbojas uz līguma pamata; 5) pievienotās vērtības nodokļa grupu, norādot PVN grupas galveno uzņēmumu; 6) fiskālo pārstāvi.

Lietā nepastāv strīds, ka zvērināts advokāts var tikt reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā kā fiziskā persona, tāpat nav strīda, ka var izmantot arī 56.panta pirmās daļas 4.punktā minēto formu zvērinātu advokātu grupas reģistrēšanai pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Pieteicējs vēlas tā reģistrāciju pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 56.panta pirmās daļas 2.punktu, tādējādi uzsverot to, ka strīds ir vienīgi par to, vai zvērinātu advokātu birojs ir juridiskā persona.

Strīds par to, vai advokātu birojs ir fizisko personu izveidota sadarbības forma, kurai nav juridiskās personas statuss, vai tā ir juridiskā persona, nav risināms, apskatot Pievienotās vērtības nodokļa likuma regulējumu.

Pievienotās vērtības nodokļa likums nedefinē juridiskās personas jēdzienu. Tāpat Pievienotās vērtības nodokļa likuma 56.pants pieļauj pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā reģistrēt arī fiziskās personas, personālsabiedrības un personu grupas, proti, tiesību subjektus, kas nav juridiskās personas.

Ņemot vērā, ka Pievienotās vērtības nodokļa likums nedefinē juridiskās personas jēdzienu, tad šī jēdziena izpratne ir jānoskaidro citās tiesību normās.

[9] Tiesa secināja, ka likumdevējs ļauj normas piemērotājam terminu „juridiskā persona" piepildīt ar konkrētu saturu. Tiesa atzina, ka viena advokāta izveidots birojs nav atzīstams par juridisko personu. Vienlaikus tiesa, atsaucoties arī uz Latvijas Zvērinātu advokātu padomes norādīto, secināja, ka zvērinātu advokātu birojs, kas nodibināts atbilstoši Zvērinātu advokātu kolēģijas statūtu 2.3.5.1.apakšpunktam, var tikt uzskatīts par juridisko personu – personu apvienību – Civillikuma 1407.panta izpratnē.

Civillikuma 1407.pants noteic, ka par juridiskajām personām atzīstamas valsts, pašvaldības, personu apvienības, iestādes, nodibinājumi un lietu kopības, kurām *piešķirta* juridiska personība. Civillikuma 1407.panta regulējums norāda uz to, ka noteiktām personu apvienībām var būt piešķirta juridiska personība, tomēr tas nenosaka kritērijus un konkrēto juridisko personu izveidošanas un reģistrācijas kārtību.

Juridiskās personas statusa piešķiršana ir norādīta tiesību normās, kas nosaka konkrētā tiesību subjekta izveidošanu un darbību. Piemēram, Komerclikuma 135.panta pirmā daļa noteic, ka kapitālsabiedrība ir juridiskā persona. Civillikuma 383.pants noteic, ka mantojums ir juridiskā persona. Biedrību un nodibinājuma likuma 3.pants paredz, ka biedrība un nodibinājums iegūst juridiskās personas statusu ar brīdi, kad tie ierakstīti biedrību un nodibinājumu reģistrā.

Advokātu darbība ir regulēta Advokatūras likumā. Saskaņā ar Advokatūras likuma 116.pantu zvērināti advokāti praktizē individuāli vai arī sadarbībā vienīgi ar citiem zvērinātiem advokātiem. Zvērināti advokāti var izveidot zvērinātu advokātu birojus, kurus reģistrē Latvijas Zvērinātu advokātu padomē.

Tādējādi secināms, ka Advokatūras likums vispārīgi apraksta advokātu darbību, bet nenosaka to, vai sadarbības līguma noslēgšana starp advokātiem rada juridisko personu.

Apgabaltiesa secinājumu, ka advokātu birojs ir juridiskā persona, balsta uz Latvijas Zvērinātu advokātu kolēģijas statūtu 2.3.5.1.apakšpunktu. Advokātu kolēģijas statūtu 2.3.5.apakšpunkts nosaka, ka saskaņā ar Advokatūras likuma 116.panta nosacījumiem zvērināti advokāti var praktizēt sadarbībā ar citiem zvērinātiem advokātiem, organizējot to uz rakstiskas vienošanās pamata. Šī vienošanās par kopējo sadarbību var paredzēt divus variantus: 1) par kopēju sadarbību juridiskās palīdzības sniegšanā, ieskaitot atbildību par to un atbildību par visu izdevumu segšanu, kuri saistīti ar juridiskās palīdzības sniegšanu (2.3.5.1.apakšpunkts); 2) par kopēju sadarbību vienīgi tādu izdevumu segšanā, kuri saistīti ar Advokatūras likuma 118.pantā norādītā personāla darba samaksu vai kopējo darba telpu izmaksām, bet juridisko palīdzību katrs zvērināts advokāts sniedz individuāli, kas fiksēts viņa personīgajā kontā par honorāra apgrozījumu (2.3.5.2.apakšpunkts).

Senāts konstatē, ka Latvijas Zvērinātu advokātu kolēģijas statūtu 2.3.5.apakšpunkts nosaka vienīgi to, kādas vienošanās var izmantot zvērināti advokāti savstarpējā sadarbībā. Latvijas Zvērinātu advokātu kolēģijas statūtos ietvertais regulējums pats par sevi neparedz, ka starp advokātiem noslēgts sadarbības līgums apliecina, ka ir izveidota juridiskā persona.

Senāta ieskatā, pirmšķietami zvērinātu advokātu noslēgtās vienošanās rezultātā izveidotais birojs pēc savas būtības būtu pielīdzināms sabiedrībai Civillikuma izpratnē, kas darbojas uz sabiedrības līguma pamata. Līdz ar to sabiedrības līguma noslēgšanu un tiesiskās sekas regulē Civillikuma 2241.–2280.pants.

Civillikuma 2241.pants noteic, ka sabiedrība ir divu vai vairāku personu apvienošanās uz sabiedrības līguma pamata kopēja mērķa sasniegšanai ar kopīgiem spēkiem vai līdzekļiem. Sabiedrības līgums regulē tās dalībnieku savstarpējās sadarbības attiecības, t.i., attiecības sabiedrības iekšienē. Ārējās attiecībās sabiedrības dalībnieki darbojas kā organizatoriski ar līgumu apvienoti, taču joprojām patstāvīgi tiesību subjekti, kas visi kopā vai ar ievēlēta pārstāvja starpniecību slēdz līgumus. Sabiedrība, kas nodibināta ar sabiedrības līgumu Civillikuma 2241.panta izpratnē, nav juridiskā persona (*Torgāns K. Saistību tiesības. Mācību grāmata. II daļa. Rīga, 2008, 177., 178.lpp.*).

Tā kā apskatāmā civiltiesiskā sabiedrība nav juridiskā persona, tā nevar būt īpašuma tiesību subjekts. Līdz ar to biedru ieguldījumi veido vai nu kopīpašumu, vai arī tie nonāk biedru kopīgā lietošanā uz nomas vai īres noteikumiem. Ar kopīgu darbību iegūtā manta ir biedru kopīgā manta. Turklāt, tā kā sabiedrība nav juridiska persona, tai nav savu pārvaldes institūciju. Sabiedrības līgumam raksturīgs tas, ka visu biedru vai pilnvaru robežās lietveža noslēgts darījums saista visus biedrus solidāri (*Torgāns K. Saistību tiesības. Mācību grāmata. II daļa. Rīga, 2008, 180.–183.lpp.*)

No minētā izriet, ka sabiedrības nodalītā manta joprojām ir visu biedru kopīpašums (Civillikuma 2244.panta pirmā daļa) un biedrus var pārstāvēt pilnvarots lietvedis (Civillikuma 2257.pants), tomēr sabiedrība nav atsevišķs tiesību subjekts, patstāvīgi tiesību subjekti ir sabiedrības biedri.

Advokatūras likums noteic, ka zvērināti advokāti praktizē tieši un personiski (117.pants). Zvērināti advokāti uz darba līguma pamata var pieņemt darbā tehnisko, saimniecisko vai konsultatīvo personālu, par kura darbību viņi atbild un kuram ir aizliegts nodarboties ar juridiskās palīdzības sniegšanu (118.pants). Zvērināti advokāti kārto savu ieņēmumu un izdevumu uzskaiti. Ieņēmumus no zvērināta advokāta prakses veido klientu maksājumi par sniegto juridisko palīdzību (119.pants). No minētā likuma normām izriet, ka juridiskās palīdzības sniegšanu nodrošina pats zvērināts advokāts, neskatoties uz to, vai viņš praktizē individuāli vai arī sadarbībā ar citiem zvērinātiem advokātiem, izveidojot advokātu biroju. Tādējādi izveidotais advokātu birojs ir pielīdzināms sabiedrībai Civillikuma 2241.panta izpratnē, kas nav atzīstama par juridisko personu.

Ņemot vērā Civillikuma 2241.–2280.panta regulējumu, tiesas secinājums, ka zvērinātu advokātu birojs būtu atzīstams par juridisku personu, negūst pārliecinošu apstiprinājumu.

[10] Senāta ieskatā, vismaz piesardzīgi jāizturas pret pirmās instances tiesas spriedumā un apgabaltiesas pagaidu aizsardzības procesā izteiktām atziņām, ka sabiedrības līgums, kas noslēgts atbilstoši Civillikuma 2241.–2280.pantam, rada juridisko personu. Juridiskās personas statusa konstatēšana (piešķiršana) un tiesību apjoma noteikšana prasa tiesisko noteiktību no sabiedrības kopuma interešu aizsardzības viedokļa.

Ja nonāktu pie secinājuma, ka ar sabiedrības līguma noslēgšanu tiek izveidota juridiskā persona, tad ir jāņem vērā arī tas, ka sabiedrības līgumus var slēgt ne tikai advokāti, bet arī citi tiesību subjekti, radot juridiskās personas. Kopumā šāda pieeja var radīt nenoteiktību tiesiskajās attiecībās, jo citām personām (sabiedrības līguma slēgšanā neiesaistītām personām) ir apgrūtinoši pārliecināties par to, vai ir izveidota juridiskā persona, kuras ir juridiskās personas amatpersonas, kāds ir izveidotās personas tiesību apjoms, kādā veidā tiek regulēts atbildības jautājums.

Līdz ar to jautājuma izvērtēšana prasa ne tikai Civillikuma 2241.–2280.panta analīzi, bet arī to tiesību normu analīzi, atbilstoši kurām reģistrē šādā veidā izveidotas sabiedrības. Advokātu biroji tiek reģistrēti ar Latvijas Zvērināto advokātu padomes lēmumu. Tomēr šāda reģistrācijas kārtība ir saistāma ar advokātu darbības profesionālajiem aspektiem, bet nav paredzēta tiesību normās kā juridiskās personas reģistrācijas akts. Tāpat, ja tiek izveidota juridiskā persona, kura veic saimniecisko darbību savā vārdā, būtu jāsniedz izskaidrojums, kādēļ šāda juridiskā persona netiek reģistrēta komercreģistrā

līdzīgi kā citi saimnieciskās darbības veicēji.

[11] Pieteicējs pieteikumā norāda, ka Valsts ieņēmumu dienests ir reģistrējis citus advokātu birojus pievienotās vērtības nodokļa maksātāju sarakstā. Tādējādi netiekot ievērots vienlīdzības princips.

Senāts konstatē, ka līdz 2009.gada 1.decembrim likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta pirmās daļas 6.punkts paredzēja, ka ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā reģistrē zvērinātu advokātu birojus. Šāds tiesiskais regulējums nozīmē to, ka zvērināti advokātu biroji netika atzīti par juridiskajām personām, bet tika izdalīti atsevišķā grupā, kuru reģistrāciju pievienotās vērtības nodokļu maksātāja reģistrā paredzēja tieši šī tiesību norma. No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta pirmās daļas izslēdzot 6.punktu, savukārt tiek izveidots regulējums, kas šādu regulējumu turpmāk vairs neparedz. Šādas tiesību normas izmaiņas norāda, ka likumdevējs ir vērtējis tieši to, ka advokātu biroji turpmāk netiek reģistrēti pievienotās vērtības nodokļu reģistrā.

Lietas materiāli norāda, ka līdz 2009.gada 1.decembrim Valsts ieņēmumu dienests ir reģistrējis zvērinātu advokātu birojus kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājus. No pieteicēja pievienotajām informatīvajām izdrukām var konstatēt, ka vienā gadījumā advokātu birojs ir reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā arī 2011.gadā. Tomēr šobrīd nav iespējams pārliecinoši konstatēt, ka šādu praksi Valsts ieņēmumu dienests būtu piemērojis apskatāmajā laika posmā (2017.–2019.gadā). Līdz ar to lietā esošie materiāli nenorāda, ka praksē Valsts ieņēmumu dienests būtu vienīgi pret pieteicēju (vai dažiem advokātu birojiem) veidojis šādu praksi, bet pret citiem atšķirīgi piemērojis tiesību normas.

[12] Pieteicējs lūgumā apgabaltiesai ir norādījis, ka pieteicēja nereģistrēšana pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā tam rada zaudējumus, jo pieteicējs nedrīkst slēgt vienošanās par juridiskās palīdzības sniegšanu ar citas Eiropas Savienības dalībvalsts klientiem. Pieteicējs tiek nostādīts nevienlīdzīgā situācijā, salīdzinot ar citiem reģistrā reģistrētiem birojiem, jo pieteicējam par tā saimnieciskajai darbībai nepieciešamajām precēm un pakalpojumiem ir jāmaksā par 21 % vairāk nekā citiem birojiem. Tiek nodarīts kaitējums pieteicēja reputācijai, jo apstāklis, ka pieteicējs nav reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, rada potenciālajiem klientiem un sadarbības partneriem bažas, ka pieteicējs ir izslēgts no reģistra vai ka tā gada apgrozījums nav pietiekams, lai iestātos pienākums reģistrēties reģistrā.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1] un 1.[2]daļa noteic, ka zvērināta advokāta ienākumi no profesionālās darbības ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli kā ienākumi no saimnieciskās darbības. Savukārt atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 56.panta pirmās daļas 1. un 4.punktam pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā reģistrē zvērinātu advokātu (fizisko personu) vai zvērinātu advokātu grupas pārstāvi (personu grupas pilnvarotu fizisku personu).

Tādējādi, zvērinātam advokātam vai zvērinātu advokātu grupai nepastāv šķēršļi ne slēgt vienošanos par juridiskās palīdzības sniegšanu ar klientiem, ne atskaitīt priekšnodokli, ne arī apstiprināt klientiem to, ka zvērināts advokāts vai zvērinātu advokātu grupa ir reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Strīds šajā gadījumā ir vienīgi par to, vai ir pamats reģistrēt zvērinātu advokātu biroju pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā kā juridisko personu.

Senāta vērtējumā, pieteicējs nav pamatojis to, kādēļ (vismaz līdz lietas izskatīšanas pabeigšanai) zvērināti advokāti nevar izmantot reģistrāciju pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 56.panta pirmās daļas 1. vai 4.punktu.

Šādos apstākļos Senāts atzīst par pamatotu Valsts ieņēmumu dienesta blakus sūdzības argumentu, ka tiesa nepamatoti konstatējusi subjektīvā kritērija izpildīšanos.

[13] Senāts arī vērš uzmanību, ka jau ilgāku laiku turpinās likumprojekta izstrāde par grozījumiem Advokatūras likumā (darba grupa izveidota 2015.gada 2.februārī). Likumprojekta ietvaros paredzēts arī izvērtēt to, kādas komercdarbības formas advokātu biroji būs tiesīgi izmantot.

Jānorāda, ka tiesiskā risinājuma meklējuma nepieciešamība nav saistāma ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma normām, bet ar Advokatūras likuma regulējumu kopumā. Ierobežojums arī šobrīd reģistrēt advokātu biroju kā komersantu (kapitālsabiedrību, pilnsabiedrību vai komandītsabiedrību), kas veic savas saimnieciskās darbības uzskaiti un nodokļu samaksu, tiek saistīts ar Advokatūras likuma 107., 117.–119. pantu.

Saskaņā ar Advokatūras likuma 107.pantu zvērinātu advokātu profesionālā darbība (prakse) ir intelektuāls darbs, un tās mērķis nav peļņas gūšana. Tāpat tiesību normās tiek īpaši uzsvērts tas, ka advokāts praktizē tieši un personīgi, kas norāda uz to, ka pakalpojumu sniedz advokāts. Tiesību normā ietvertās norādes, ka advokātu darbības mērķis nav peļņas gūšana, tiek skaidrots arī kā šķērslis saistībā ar zvērinātu advokātu izveidoto biroju reģistrāciju komercreģistrā. Līdz ar to loģiskas sekas ir arī tas, ka advokātu biroja darbība aprobežojas vienīgi ar sabiedrības līgumu, kas noslēgts atbilstoši Civillikuma 2241.–2280.pantam. Tādējādi ierobežojumus advokātiem veidot komersantu, kas var darboties kā patstāvīgs tiesību subjekts, nosaka Advokatūras likums.

Senāta ieskatā, nav pieļaujams esošu situāciju sākt pārveidot ar to, ka advokātu birojam tiek noteikts juridiskās personas statuss tikai Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu izpratnē. Nodokļu jomu regulējošie likumi ir savstarpēji saistīti. Līdz ar to, izmainot izpratni par jēdziena saturu vienā likumā, nāktos to pārskatīt arī citos normatīvajos aktos. Tāpat nozīme ir piešķirama arī citiem jau pieminētajiem aspektiem – sabiedrības tiesībām uz publiski pieejamu informāciju par izveidoto juridisko personu (komersantu), tās amatpersonām un dibinātājiem. Nozīme ir piešķirama arī advokātu darbības profesionālajiem aspektiem, kuriem jābūt vienlaicīgi risinātiem ar noteiktu tiesību piešķiršanu veikt komercdarbību, izveidojot juridisko personu. Steidzamības kārtībā visu aspektu pilnvērtīga izvērtēšana nav iespējama, turklāt vismaz daļai no apsvērumiem var būt tiesībpolitisks raksturs.

[14] Apkopojot iepriekš minēto, Senāts secina, ka neizpildās Administratīvā procesa likuma 195.panta pirmajā daļā paredzētie kritēriji pagaidu noregulējuma piemērošanai. Senāta ieskatā, nav konstatējams, ka administratīvais akts pirmšķietami ir prettiesisks, kā arī nav pamata uzskatīt, ka pieteicējam labvēlīga administratīvā akta neizdošanas sekas varētu radīt būtisku kaitējumu vai zaudējumu, kuru novēršana vai atlīdzināšana būtu ievērojami apgrūtināta.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 1.punktu, 195.panta pirmo daļu, 323.panta pirmās daļas 3.punktu un 324.panta pirmo daļu, Senāts

nolēma

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 28.jūnija lēmumu un noraidīt zvērinātu advokātu biroja „Berezins Juraša" lūgumu par pagaidu noregulējuma piemērošanu;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 15 *euro*.
Lēmums nav pārsūdzams.

V. Poķis V. Krūmiņa R. Vīduša