ECLI:LV:AT:2019:0417.A420249915.2.S
Lieta Nr. A420249915, SKA-229/2019
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2019.gada 17.aprīlī

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 19.jūnija lēmuma Nr. 22.11/L-25695 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 19.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 27.aprīļa lēmumu tika iekļauts riska personu sarakstā, jo SIA „Transporta projekti" valdes locekļa amata pienākumu pildīšanas laikā komercsabiedrībai ir izveidojušies nokavētie nodokļu maksājumi, kas pārsniedz 15 000 *euro*, to samaksas termiņš normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā nav pagarināts, komercsabiedrība nav iesniegusi maksātnespējas procesa pieteikumu tiesā, iestādes rīcībā ir tiesiski apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību, kā arī nav pagājuši trīs gadi no nodokļu samaksas termiņa dienas. Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 19.jūnija lēmumu Nr. 22.11/L-25695 pieteicēja apstrīdēšanas iesniegums noraidīts.

[2] Pieteicējs iesniedza tiesā pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

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

[3.1] Pieteicējs no 2012.gada 5.novembra līdz 2014.gada 21.augustam ir bijis SIA „Transporta projekti" valdes loceklis. Sabiedrības kopējā nodokļu parāda summa uz pieteicēja pārstāvības tiesību pēdējo dienu bija 375 352,51 *euro*. SIA „Transporta projekti" izveidota SIA „Līksna V" reorganizācijas rezultātā, proti, sadalīšanas procesā nodalīta daļa no SIA „Līksna V" mantas un izveidota SIA „Transporta projekti". Tādējādi SIA „Transporta projekti" pārņēma arī SIA „Līksna V" nodokļu saistības, kas noteiktas ar nodokļu administrācijas lēmumu par audita rezultātiem (iestādes galīgais lēmums pieņemts 2013.gada 19.februārī). Turklāt SIA „Līksna V" tika veikts audits par 2010. un 2011.gadu, kad pieteicējs bija šīs sabiedrības amatpersona. Valsts ieņēmumu dienests 2015.gada 23.aprīlī sagatavojis aktu par piedziņas neiespējamību. Aktā norādīts, ka veiktas visas iespējamās piedziņas darbības un nokavēto nodokļu maksājumu parāda piedziņa no SIA „Transporta projekti" nav iespējama. Saskaņā ar Tiesu informācijas sistēmā pieejamo informāciju SIA „Transporta projekti" maksātnespējas pieteikumu nav iesniegusi.

Ievērojot minēto, pastāv visi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktā minētie apstākļi, lai pieteicēju iekļautu riska personu sarakstā.

[3.2] Nav nozīmes pieteicēja norādītajam apstāklim, ka SIA „Transporta projekti" saimniecisko darbību neveica un tāpēc nevarēja izveidoties nodokļu parāds. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunkts neparedz nosacījumu – saimnieciskās darbības veikšanu (kā tas ir, piemēram, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „d" apakšpunkta piemērošanas gadījumā), bet noteic nosacījumu, ka personu, kura ir bijusi amatpersona komercsabiedrībā un tās amata pienākumu pildīšanas laikā komercsabiedrībai ir izveidojušies nokavētie nodokļu maksājumi, kas pārsniedz 15 000 *euro*, iekļauj riska personu sarakstā.

[3.3] Pretēji pieteicēja norādītajam lēmuma par pieteicēja iekļaušanu riska personu saraktā pieņemšanas dienā nebija pagājuši trīs gadi no nodokļu samaksas termiņa dienas.

Ar dienesta 2013.gada 19.februāra lēmumu SIA „Līksna V" noteiktas papildu nodokļu saistības, un noteikta šo saistību izpilde 30 dienu laikā.

Tas, ka nokavējuma naudu aprēķina no termiņa, kādā būtu jāsamaksā nodoklis, primāri ir sankcija par to, ka nodokļu maksātājs deklarācijā ir norādījis nepatiesas ziņas. Savukārt, ja pienākums veikt nodokļu samaksu konstatēts lēmumā par audita rezultātiem, tad no tā pieņemšanas skaitāms trīs gadu termiņš.

[3.4] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.^{3}panta trešā daļa noteic, ja persona apstrīd lēmumu par tās iekļaušanu riska personu sarakstā, dienests izskata iesniegumu un piecu darbdienu laikā pēc iesnieguma saņemšanas pieņem attiecīgu lēmumu. Iesnieguma iesniegšana neaptur apstrīdētā lēmuma izpildi.

Konkrētajā gadījumā dienests ir nokavējis apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas termiņu. Tomēr procesuālo tiesību normas pārkāpums ir jāvērtē atkarībā no tā ietekmes uz galīgo lēmumu.

Gadījumā, ja iestāde noteiktajā termiņā neizskata apstrīdēšanas iesniegumu, privātpersonai ir tiesības vērsties tiesā, negaidot galīgo iestādes lēmumu, un prasīt atcelt sākotnējo lēmumu. Apstāklis, ka iestāde nepamatoti ir kavējusi apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanu, var tikt vērtēts vienīgi no aspekta, vai tādējādi ir pieņemts pieteicējam nelabvēlīgāks lēmums, nekā tad, ja to pieņemtu noteiktajā termiņā.

Konkrētajā gadījumā pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas laikā nav iegūti nekādi jauni papildu pierādījumi, kas varētu mainīt tā saturu. No minētā secināms, ka pārsūdzētā lēmuma tiesiskās sekas būtu tādas pašas arī tad, ja tas tiktu pieņemts likumā noteiktajā termiņā. Līdz ar to procesuālā termiņa nokavējums nav uzskatāms par tādu, kura dēļ pārsūdzētais lēmums būtu atzīstams par prettiesisku.

[3.5] Pieteicēja apsvērumi par iekļaušanas riska personu sarakstā termiņa nokavējumu ir kļūdaini. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.^{3}panta pirmā daļa paredz dienesta tiesības pieņemt lēmumu par personas iekļaušanu riska personu sarakstā piecu darbdienu laikā pēc visu kādā no likuma 1.panta 31.punkta apakšpunktos minēto kritēriju konstatēšanas. Nodokļu parāda esība ir tikai viens no kritērijiem. No lietas materiāliem redzams, ka akts par piedziņas neiespējamību ir sastādīts 2015.gada 23.aprīlī. Tātad šis datums ir atskaites punkts lēmuma pieņemšanai par pieteicēja iekļaušanu

riska personu sarakstā. Tā kā sākotnējais lēmums ir pieņemts 2015.gada 27.aprīlī, likumā noteiktais piecu darbdienu termiņš ir ievērots.

[3.6] Pieteicēja norādītajam argumentam, ka nodokļu parāds ir dzēsts līdz ar SIA „Transporta projekti" likvidāciju, tādēļ, pieteicēja ieskatā, ir zudis arī pamats viņa iekļaušanai riska personu sarakstā, nav nozīmes izskatāmajā lietā.

No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.^{3}panta otrās un piektās daļa izriet, ka lēmums par pieteicēja iekļaušanu riska personu sarakstā ir spēkā trīs gadus no dienas, kad pieteicējs iekļauts šajā sarakstā. Savukārt gadījumā, ja ir konstatējami kādi apstākļi pieteicēja izslēgšanai no šā saraksta minētā lēmuma darbības laikā, tad pieteicējam par šādiem apstākļiem vispirms ir jāpaziņo dienestam, kura kompetencē ir pieņemt attiecīgu lēmumu.

Tiesai nav piešķirtas pilnvaras iejaukties iestādes kompetencē un pašai izlemt tos jautājumus, kuri sākotnēji jāizlemj konkrētajai kompetentajai valsts pārvaldes iestādei, jo administratīvās tiesas uzdevums ir kontrolēt valsts pārvaldes iestādes lēmumu un rīcības tiesiskumu, nevis iestāties iestādes vietā un izlemt iestādes kompetencē ietilpstošus jautājumus.

Tāpat tiesai nav pamata pārbaudīt, vai dienests bija pieteicis kreditora prasījumu SIA „Transporta projekti" likvidācijas procesā, jo minētais vērtējums pārsniegtu konkrētajā lietā pieteicēja pieteiktā prasījuma robežas.

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

[4.1] Tiesa nepamatoti atzinusi, ka konkrētajā gadījumā lēmums par pieteicēja iekļaušanu riska personu sarakstā ir pieņemts, ievērojot normā ietverto noteikumu, ka nav pagājuši trīs gadi no nodokļu samaksas termiņa dienas.

Likums „Par nodokļiem un nodevām" neietver jēdziena nodokļu samaksas termiņš skaidrojumu, bet nodokļa samaksas termiņš precīzi ir noteikts konkrētā nodokļa likumā. Tomēr arī likumā „Par nodokļiem un nodevām" ir lietots jēdziens nodokļu samaksas termiņš, un tādējādi šī jēdziena nozīme ir izsecināma no vairākām normām.

Likuma 1.panta 22.punktā ir sniegta nokavējuma naudas definīcija, kurā noteikts, ka nokavējuma nauda ir procentu maksājums par nodokļu, nodevu samaksas termiņa nokavējumu. Arī likuma 29.panta otrā daļa noteic, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda. Vēl precīzāk nodokļa samaksas termiņa definējums izriet no šā likuma 29.panta trešās daļas, kas paredz, ka nokavējuma naudu aprēķina par periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa iestāšanās.

Tādējādi likums nosaka konkrētu katra nodokļa samaksas termiņu, kura neievērošanas gadījumā ir pienākums maksāt nokavējuma naudu. Tiesa nav nošķirusi jēdzienus – nodokļu audita rezultātā pieņemtā lēmuma (administratīvā akta) izpildes termiņš un nodokļa samaksas termiņš.

[4.2] No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.^{3}panta otrās un piektās daļas izriet, ka lēmumam par personas iekļaušanu riska personu sarakstā ir pamats pastāvēt tikai tik ilgi, kamēr zūd tam pamats. Konkrētajā gadījumā nodokļu parāds ir dzēsts līdz ar SIA „Transporta projekti" likvidāciju, tādēļ ir zudis arī pamats pieteicēja iekļaušanai riska personu sarakstā.

Konkrētajā gadījumā tiesa ir pieļāvusi juridisku obstrukciju un, atrunājoties ar jautājumu tieši regulējošas tiesību normas neesību, nav izvērtējusi konkrēto apstākļu atbilstību likuma mērķim.

No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunkta dispozīcijas ir skaidri redzams, ka iekļaušana riska personu sarakstā nav sankcija par nodokļu parāda esību vai nodokļa nesamaksāšanu, bet gan par tādas situācijas pieļaušanu, ka, pastāvot nodokļu parādam, kas pārsniedz 15 000 *euro*, un kuru parādnieks nespēj samaksāt, netiek tiesiski risināts jautājums par komercsabiedrības turpmāku pastāvēšanu.

Apstākļos, kad SIA „Transporta projekti" ir likvidēta un ir zudis nodokļu parāds, arī lēmumam par pieteicēja iekļaušanu riska personu sarakstā ir zudis pamats un tas ir zaudējis spēku.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos pieteicēja kasācijas sūdzību neatzīst.

Motīvu daļa

[6] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punktā noteikts, ka par riska personu atzīstama tāda fiziskā persona, kura atbilst vismaz vienam no punktā norādītajiem pieciem kritērijiem. Punkta „e" apakšpunkts par riska personu atzīst personu, kura ir vai ir bijusi amatpersona komercsabiedrībā, un tās amata pienākumu pildīšanas laikā komercsabiedrībai ir izveidojušies nokavētie nodokļu maksājumi, kas pārsniedz 15 000 *euro*, ja to samaksas termiņš normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā nav pagarināts vai komercsabiedrība nav iesniegusi maksātnespējas procesa pieteikumu tiesā, Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā ir tiesiski apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību un nav pagājuši trīs gadi no nodokļu samaksas termiņa dienas.

[7] Pieteicēja kasācijas sūdzība pamatota ar argumentu, ka tiesa ir nepareizi piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktu, jo, pieteicēja ieskatā, normā minētais priekšnoteikums – nav pagājuši trīs gadi no nodokļu samaksas termiņa dienas – izskatāmās lietas faktiskajos apstākļos neīstenojas.

Pieteicēja ieskatā, nodokļu samaksas termiņš iestājas atbilstoši konkrētā nodokļu likumā noteiktajam, secīgi no šīs dienas tiek rēķināta arī nokavējuma nauda. Savukārt tiesa, interpretējot strīdus normu, ir secinājusi, ja pienākums veikt nodokļu samaksu konstatēts lēmumā par audita rezultātiem, tad no tā pieņemšanas skaitāms trīs gadu termiņš (apgabaltiesas sprieduma 3.6.punkts).

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 3.punkts paredz vispārējo nodokļa maksātāja pienākumu iesniegt nodokļu administrācijai šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas un informatīvās deklarācijas normatīvajos aktos noteiktajos termiņos.

Tādējādi nodokļa aprēķināšanas pamats ir tieši nodokļu maksātāja iesniegtā deklarācija, kamēr Valsts ieņēmumu dienests nav pieņēmis lēmumu, ar kuru pēc pārbaudes noteiktas atšķirīgas nodokļu saistības.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.pants noteic atbildību par budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra samazināšanu vai no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra nepamatotu palielināšanu. Panta pirmā daļa noteic: par nodokļu auditā konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu audita uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu. Minētā panta astotā daļa noteic: nodokļu audita laikā papildus noteiktos maksājumus nodokļu maksātājs samaksā 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par nodokļu audita rezultātiem. Ja lēmumā par nodokļu audita rezultātiem norādītie maksājumi netiek veikti minēto 30 dienu laikā, nodokļu administrācija šā likuma 29.panta otrajā daļā noteikto nokavējuma naudu aprēķina ar nākamo dienu pēc maksāšanas termiņa iestāšanās.

No minētajām normām izriet, ka ar jēdzienu – nodokļu samaksas termiņš – ir saprotams gan tāds termiņš, kas iestājies atbilstoši konkrētā nodokļa likumā noteiktajam pienākumam, gan arī administratīvā akta izpildes termiņš. Turklāt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e"

apakšpunktā ir norādīts, ka nozīme tiek piešķirta nokavētajiem nodokļu maksājumiem. Savukārt tas nozīmē to, ka nodokļu samaksas termiņš ne tikai ir iestājies, bet tas nav pagarināts un/vai administratīvā akta izpilde nav apturēta (administratīvā akta apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas procesā).

Konkrētajā gadījumā, kad pieteicēja vadītā juridiskā persona nodokļa samaksas pienākumu nav deklarējusi vai arī nav deklarējusi pareizi, tikai administratīvajā aktā tā galīgajā noformējumā ir ietverts konkrēts nodokļu saistību izpildes pienākums, kas izpildāms 30 dienu laikā no tā stāšanās spēkā. Tas saskan arī ar Administratīvā procesa likuma 70.panta pirmajā un otrajā daļā, kā arī 81.panta piektajā daļā noteikto. Izskatāmajā gadījumā šis arī ir uzskatāms par nodokļu samaksas termiņu, un attiecīgi no šīs dienas ir skaitāms likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 31.punkta „e" apakšpunktā noteiktais trīs gadu termiņš. Arī dienests pārsūdzēto lēmumu pamatojis ar apstākli, ka SIA „Transporta projekti" nodokļu saistību izpildes termiņš ir bijis 2013.gada 28.marts, proti, 30 dienas pēc administratīvā akta (dienesta 2013.gada 19.februāra lēmuma) stāšanās spēkā.

Pieteicējs strīdus normas saturu nav iztulkojis sistēmiski un atbilstoši to saturam, tādējādi nonācis pie nepareiza rezultāta.

[8] Pieteicējs norādījis, ka konkrētajā gadījumā atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.^{3}panta otrajai un piektajai daļas bija zudis pamats personas iekļaušanai riska personu sarakstā, jo nodokļu parāds tika dzēsts līdz ar SIA „Transporta projekti" likvidāciju.

Atbilstoši likuma 34.^{3}panta pirmajai daļai dienestam pēc šā likuma 1.panta 31.punktā minēto kritēriju konstatācijas ir tiesības pieņemt lēmumu par personas iekļaušanu riska personu sarakstā. Šā panta otrā daļa noteic, ka lēmums par personas iekļaušanu riska personu sarakstā stājas spēkā tā pieņemšanas brīdī un ir spēkā trīs gadus, izņemot gadījumus, kad lēmums ir pieņemts, pamatojoties uz šā likuma 1.panta 31.punkta „b" apakšpunktu, vai ir zudis pamats tā darbībai saskaņā ar šā panta piekto daļu. Panta piektā daļa noteic, ja persona ir veikusi darbības, kuru rezultātā ir zudis pamats tās iekļaušanai riska personu sarakstā atbilstoši šā likuma 1.panta 31.punkta „b", „c", „d" vai „e" apakšpunktā noteiktajam, un paziņojusi Valsts ieņēmumu dienestam, Valsts ieņēmumu dienests pēc izvērtēšanas vienas darbdienas laikā lemj par personas izslēgšanu no riska personu saraksta. Lēmums par personas izslēgšanu no riska personu saraksta stājas spēkā tā pieņemšanas brīdī.

Tiesa pareizi atzinusi, ka atbilstoši minētajām normām gadījumā, ja ir konstatējami apstākļi pieteicēja izslēgšanai no riska personu saraksta lēmuma darbības laikā, tad pieteicējam par šādiem apstākļiem vispirms ir jāpaziņo dienestam, kura kompetencē ir pieņemt lēmumu par personas izslēgšanu no riska personu saraksta.

Senāts jau iepriekš saistībā ar personu iekļaušanu riska personu sarakstā ir atzinis, ka personas iekļaušana riska personu sarakstā mērķis ir vērsties pret negodīgiem komersantiem, kuru izslēgšana no uzņēmējdarbības vides veicinās godīgu konkurenci un uzņēmējdarbības attīstību kopumā, aizstāvot sabiedrības intereses. Tas ir vērsts uz komercdarbības vides un saimnieciskās darbības vides sakārtošanu, izslēdzot no tās negodprātīgus komersantus.

Personas iekļaušana riska personu sarakstā kalpo arī plašākam mērķim, proti, lai pasargātu kreditoru un citu komersantu intereses, veicinātu komercdarbības vides drošību un labprātīgu nodokļu saistību izpildi. Turklāt regulējums ietver iespēju personai atgriezties komercdarbības vidē ātrāk par likumā noteikto termiņu, ja tā novērš apstākļus, kas ir par pamatu to uzskatīt par riska personu. Proti, persona var veikt komercdarbību, ja tās mērķis ir tādu patiešām veikt (*Senāta 2019.gada 30.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-66/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0130.A420199815.2.S) 6. un 7.punkts*).

Pieteicējs nepamatoti uzskata, ka dienestam no tiesību normām izriet pienākums sekot līdzi faktisko apstākļu izmaiņām un attiecīgi nepieciešamības gadījumā izslēgt personu no riska personu saraksta pēc savas iniciatīvas. Šāds pieteicēja arguments ir pretējs likuma 34.^{3}panta piektajā daļā tieši noteiktajam, kas prasa pašas personas aktīvu rīcību, lai novērstu tos apstākļus, kas ir kalpojuši par pamatu tās iekļaušanai riska personu sarakstā, kā arī paziņošanu par to dienestam.

[9] Ievērojot minēto, pieteicēja kasācijas sūdzība nav pamatota un ir noraidāma.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 19.aprīļa spriedumu, bet /pers. A/ kasācijas sūdzību noraidīt.
Spriedums nav pārsūdzams.

V. Poķis Dz. Amerika R. Vīduša