**Prasība par nodokļu parāda samaksu nav vēršama pret personu, pie kuras atradās nodokļu parādnieka manta vai naudas līdzekļi**

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2023.gada 24.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lietā Nr. A420171619, SKA-117/2022**

ECLI:LV:AT:2023:1124.A420171619.16.S

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Rudīte Vīduša, senatores Ilze Freimane un Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz CDR SIA (šobrīd reorganizācijas rezultātā pievienota SMS solutions SIA) pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 15.marta lēmuma Nr. 30.4-22.11/1284 atzīšanu par prettiesisku, valsts budžetā ieskaitīto 8015,41 *euro* atlīdzināšanu un mantisko zaudējumu 500 *euro* par juridisko palīdzību atlīdzināšanu, sakarā ar CDR SIA un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 12.novembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

*Lietas apstākļi*

[1] Valsts ieņēmumu dienests nodokļu parādnieces SIA „Premium SMS” nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas procesa ietvaros 2019.gada 4.janvārī izdeva rīkojumu Nr. 30.4-4.1.5/610, ar kuru apķīlāja pie pieteicējas CDR SIA esošos nodokļu parādnieces naudas līdzekļus 8015,41 *euro*, vienlaikus uzdodot pieteicējai šo naudu ieskaitīt valsts budžetā. Pieteicēja, neievērojot minēto rīkojumu, 2019.gada janvārī 45 710,44 *euro* samaksāja SIA „Premium SMS” par sniegtajiem pakalpojumiem.

Konstatējis naudas pārskaitīšanu, Valsts ieņēmumu dienests 2019.gada 29.janvārī izdeva pieteicējai brīdinājumu, ka izbeigs tās saimniecisko darbību, ja pieteicēja 2019.gada 4.janvāra rīkojumā norādītos naudas līdzekļus neieskaitīs valsts budžetā.

Dienests ar 2019.gada 15.februāra lēmumu apturēja pieteicējas saimniecisko darbību, atzīstot, ka pieteicēja, neizpildot dienesta rīkojumu, ir veikusi darbības, kas uzskatāmas par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta brīdinājumam un lēmumam par saimnieciskās darbības apturēšanu nepiekrita un lēmumu par saimnieciskās darbības apturēšanu apstrīdēja, tomēr ieskaitīja valsts budžetā 8015,41 *euro.*

Dienests ar 2019.gada 18.februāra lēmumu atjaunoja pieteicējas saimniecisko darbību, atzīstot, ka pieteicēja, ieskaitot valsts budžetā 8015,41 *euro*, ir novērsusi pārkāpumu, kas bija par pamatu saimnieciskās darbības apturēšanai.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 15.marta lēmumu Nr. 30.4-22.11/1284, ar kuru lēmums par pieteicējas saimnieciskās darbības apturēšanu atzīts par tiesisku un noraidīts lūgums par mantisko zaudējumu 8015,41 *euro* atlīdzināšanu.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar prasījumu atzīt Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 15.marta lēmumu par prettiesisku, atmaksāt budžetā ieskaitītos 8015,41 *euro*, jo uzskatīja, ka ir nepamatoti piespiesta maksāt citas sabiedrības nodokļu parādus.

*Apelācijas instances tiesas spriedums*

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2020.gada 12.novembra spriedumu pieteikumu apmierināja daļā, atzīstot, ka pārsūdzētais lēmums ir prettiesisks, bet pieteikumu daļā par valsts budžetā ieskaitīto 8015,14 *euro* atlīdzināšanu noraidīja. Apgabaltiesa spriedumu, pievienojoties Administratīvās rajona tiesas sprieduma motivācijai, pamatojusi ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Valsts ieņēmumu dienests, pieteicējas saimnieciskās darbības apturēšanu pamatojot ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 14.punktu un 34.1panta pirmās daļas 2.punktu, ir šīs normas iztulkojis pārāk plaši un piemērojis pretēji normu mērķim, tādēļ lēmums par saimnieciskās darbības apturēšanu ir prettiesisks.

Pieteicējas tiesību ierobežojums pamatots nevis ar pašas pieteicējas pienākumiem nodokļu maksāšanas jomā, bet gan pieteicējas darījuma partnera pienākumiem. Saimniecisko darbību apturēt pieļaujams tikai būtiska jeb smaga pārkāpuma konstatēšanas gadījumā, nevis ikvienam nodokļu maksātājam, kurš neizpilda dienesta likumīgās prasības, kas attiecas uz cita nodokļu maksātāja maksājamiem nodokļiem. Valsts ieņēmumu dienests vispārīgi norādījis uz nodokļu sistēmas apdraudējumu, nepamatojot, tieši kādu konkrētu apdraudējumu var radīt pieteicēja ar savu rīcību.

[3.2] Pieteicējas prasījums daļā par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt 8015,41 *euro* nav pamatots.

Pieteicēja kļūdaini uzskata, ka tieši lēmums par saimnieciskās darbības apturēšanu uzlika pienākumu pieteicējai ieskaitīt naudu valsts budžetā. Pienākumu uzlika 2019.gada 4.janvāra rīkojums. Kamēr rīkojums nebija izpildīts vai atsaukts, pieteicējai bija pienākums to izpildīt.

Pieteicēja pati apzināti sākotnēji pārskaitīja naudu darījumu partnerim, lai gan nauda bija apķīlāta, un vēlāk šo naudu tomēr ieskaitīja valsts budžetā. Iespējamais zaudējums pieteicējai radās tāpēc, ka tā jau sākotnēji nepildīja rīkojumu. Var piekrist Valsts ieņēmumu dienestam, ka jautājums par naudas atgūšanu, ja darījuma partneris to ir saņēmis vairāk, nekā pienākas, ir jārisina civiltiesiskā kārtībā.

*Pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti*

[4] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteikums par valsts budžetā ieskaitīto 8015,41 *euro* atlīdzināšanu, iesniedza kasācijas sūdzību, kurā norāda divus pamatus sprieduma atcelšanai. Abi pamati ir saistīti ar to, ka tiesa nav piešķīrusi nozīmi lietas būtiskiem apstākļiem, kas bija šķēršļi pieteicējai pildīt Valsts ieņēmumu dienesta rīkojumu un Valsts ieņēmumu dienestam pieprasīt pieteicējai rīkojumu izpildīt.

[4.1] Laikā, kad Valsts ieņēmumu dienests pieņēma lēmumu par pieteicējas saimnieciskās darbības apturēšanu, pieteicējai nebija parādsaistību pret SIA „Premium SMS”, līdz ar to nebija pamata izpildīt 2019.gada 4.janvāra rīkojumu, ar kuru noteikts ieskaitīt valsts budžetā naudu, kas no pieteicējas pienākas SIA „Premium SMS”. Pēc tam, kad pieteicēja bija izpildījusi saistības pret SIA „Premium SMS”, SIA „Premium SMS” pati varēja izpildīt nodokļu saistības un ieskaitīt valsts budžetā nodokļu parādu.

[4.2] Pieteicējai bija jāpilda saistības pret SIA „Premium SMS” atbilstoši noslēgtajam līgumam, kas citstarp paredzēja arī līgumsodu par saistību neizpildi. Pat ja pieteicēja ieskaitītu valsts budžetā 8015,41 *euro*, tai saglabātos saistības pret SIA „Premium SMS”. Tādējādi Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 4.janvāra rīkojuma izpilde pasliktinātu pieteicējas finansiālo stāvokli vairāk nekā SIA „Premium SMS” rēķina apmaksa.

*Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības argumenti*

[5] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pārsūdzētais lēmums atzīts par prettiesisku. Kā pamatu sprieduma atcelšanai dienests norāda to, ka apgabaltiesa nepareizi interpretējusi un piemērojusi materiālo tiesību normas par saimnieciskās darbības apturēšanu – likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 14.punktu un 34.1panta pirmās daļas 2.punktu. Dienests argumentē, ka pretēji apgabaltiesas secinātajam tas bija norādījis, kādu apdraudējumu pieteicēja ir radījusi ar savu rīcību: pieteicēja 2019.gada 11.janvārī sniegusi apzināti nepatiesu informāciju, ka tai nav neapmaksātu rēķinu no SIA „Premium SMS”, kā arī, neskatoties uz Valsts ieņēmumu dienesta rīkojumu, naudu novirzīja darījumu partnerim. Apzināta nepatiesas informācijas sniegšana Valsts ieņēmumu dienestam nepārprotami liecina par pieteicējas negodprātību, un šādu pārkāpumu nevar uzskatīt par maznozīmīgu vai nebūtisku, jo visas sabiedrības interesēs ir saņemt budžetā nodokļu maksājumus laikus un pilnā apmērā. Tādējādi pieteicēja ar savu rīcību palīdzēja nodokļu parādniekam izvairīties no nodokļu maksāšanas. Nodokļu sistēmas apdraudējums nav vispārīgs vai hipotētisks, bet gan reāls, jo valsts nesaņēma tai pienākošos nodokļu maksājumus. Saimnieciskās darbība apturēšana šajā gadījumā ir bijusi efektīva un nepieciešama, un nav cita vienlīdz efektīva un ātra risinājuma nodokļu parāda atgūšanai.

*Paskaidrojumi par kasācijas sūdzībām*

[6] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos pieteicējas kasācijas sūdzību neatzīst.

Pieteicēja paskaidrojumos lūdz šajā lietā ņemt vērā administratīvajā lietā Nr. A42019920 paustās atziņas, jo minētajā lietā ir līdzīgi tiesiskie un faktiskie apstākļi kā izskatāmajā lietā.

**Motīvu daļa**

[7] Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 4.janvāra rīkojums, ar kuru dienests apķīlāja pie pieteicējas esošos nodokļu parādnieces naudas līdzekļus 8015,41 *euro* un uzdeva pieteicējai šo naudu ieskaitīt valsts budžetā, bija pamatots ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta trešās daļas 3.punktu (paredz tiesības Valsts ieņēmumu dienestam, piedzenot nodokļus, Civilprocesa likuma E daļā noteiktajā kārtībā vērst piedziņu bezstrīda kārtībā citstarp uz nodokļu maksātāja mantu, kura atrodas pie trešajām personām), Civilprocesa likuma 551.pantu (tiesu izpildītāja prasību obligātums un sekas par nepildīšanu) un Civilprocesa likuma 599.panta otro daļu (regulē piedziņas vēršanu uz naudas līdzekļiem, kas pienākas no citām personām, šādu naudas līdzekļu apķīlāšanu un pienākumu ieskaitīt tiesu izpildītāja depozīta kontā). Nav strīda, ka rīkojuma izdošanas brīdī starp pieteicēju un nodokļu parādnieku pastāvēja līguma attiecības, uz kuru pamata pieteicējai bija maksājumu saistības pret nodokļu parādnieku.

[8] Šajā lietā pārbaudāmais Valsts ieņēmumu dienesta lēmums par pieteicējas saimnieciskās darbības apturēšanu tika pieņemts pēc tam, kad pieteicēja bija pārskaitījusi naudu nodokļu parādniekam. Lēmums par saimnieciskās darbības apturēšanu tika pieņemts ar mērķi panākt, ka pieteicēja, neskatoties uz saistību izpildi pret nodokļu parādnieku, tomēr pārskaitītu valsts budžetā naudas līdzekļus atbilstoši Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 4.janvāra rīkojumā norādītajai nodokļu parāda summai.

Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka, neskatoties uz saistību izpildi pret nodokļu parādnieku, pieteicējai saglabājās pienākums pildīt Valsts ieņēmumu dienesta rīkojumu.

Senāts tam nepiekrīt. Pēc tam, kad pieteicēja bija izpildījusi saistības pret nodokļu parādnieku, faktiskā un tiesiskā situācija, kurā bija izdots Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 4.janvāra rīkojums, bija mainījusies un vairs nepastāvēja apstākļi, kuros šāds rīkojums būtu pamatots. Kā skaidri redzams no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta trešās daļas 3.punkta un Civilprocesa likuma 599.panta otrās daļas, piedziņu var vērst uz naudas līdzekļiem, kas pienākas no citām personām, vai uz nodokļu maksātāja mantu, kas atrodas pie trešajām personām. Tādējādi šīs tiesību normas paredz piedzinēja tiesības vērst piedziņu pret trešajām personām tad, ja pie šīm personām atrodas nodokļu parādnieka manta vai šīm trešajām personām ir vēl nenokārtotas maksājumu saistības ar nodokļu parādnieku. Citu pamatu piedziņas vēršanai pret trešajām personām šīs normas neparedz.

Apgabaltiesas spriedumā šis apstāklis nav novērtēts, kā arī nav sniegts jebkāds cits tiesiskais pamats pieteicējas pienākumam segt citas personas parādus.

Apgabaltiesas apsvērums, ka neizpildīts rīkojums uzliek pienākumu noteiktus naudas līdzekļus pārskaitīt budžetā neatkarīgi no tā, vai pie personas atrodas parādnieka manta vai naudas līdzekļi, kas pienākas parādniekam, būtībā padarītu citu personu solidāri atbildīgu par svešu nodokļu parādu, ļaujot Valsts ieņēmumu dienestam turpināt nodokļu parāda apmērā vienlīdz vērsties pret abām šīm personām, lai gan vienai no tām nemaz nav bijis nodokļu parāda. Šāds pienākums ierobežo privātpersonas tiesības uz īpašumu, tādēļ šādam pienākumam būtu jābūt skaidri noteiktam likumā, kā tas noteikts Latvijas Republikas Satversmes 105.panta trešajā teikumā un ko prasa arī likuma atrunas princips – prasība nelabvēlīgu administratīvo aktu pamatot ar likumu. Taču apgabaltiesa šādu likumisku pamatojumu spriedumā nav norādījusi.

[9] Apstāklis, ka pieteicēja rīkojās pretēji Valsts ieņēmumu dienesta rīkojumam, var būt pamats piemērot normatīvajos aktos paredzētas sankcijas par piedziņas izpildītāja obligāto prasību neievērošanu. Taču tas nevar būt patstāvīgs pamats ar prasību par parāda samaksu vērsties pret personu, kura pati nav parādnieks, proti, vērsties pret šo personu tikai tādēļ, ka iepriekš pie tās atradās nodokļu parādnieka manta vai naudas līdzekļi, kurus bija pienākums samaksāt parādniekam.

[10] Valsts ieņēmumu dienesta lēmums par pieteicējas saimnieciskās darbības apturēšanu atbilstoši tajā tieši norādītajam bija izdots ar mērķi panākt, lai pieteicēja samaksā Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 4.janvāra rīkojumā norādīto naudas summu nodokļu parāda apmērā.

Apgabaltiesas spriedumā Valsts ieņēmumu dienesta lēmums par pieteicējas saimnieciskās darbības apturēšanu ir vērtēts, balstoties ar tiesību normām nepamatotā secinājumā, ka pieteicējai vispār bija pienākums pildīt Valsts ieņēmumu dienesta rīkojumu līdz nodokļu parāda samaksai. Apgabaltiesa saimnieciskās darbību apturēšanu atzina par nepamatotu tikai tādēļ, ka Valsts ieņēmumu dienests nebija sniedzis pamatojumu, ka par pieteicējas pārkāpumu atbilstoši likuma mērķim būtu piemērojamas tik būtiskas sekas kā saimnieciskās darbības apturēšana.

Tas, vai Valsts ieņēmumu dienests varēja prasīt izpildīt 2019.gada 4.janvāra rīkojumu arī pēc apstākļu maiņas, ietekmē to, vai vispār varēja tikt pieņemts lēmums par saimnieciskās darbības apturēšanu ar mērķi ietekmēt pieteicējas tālāko rīcību. Proti, lēmums par saimnieciskās darbības apturēšanu būtu jāvērtē visupirms tieši no tā aspekta, vai Valsts ieņēmumu dienestam vispār bija tiesības pieteicējai uzlikt pienākumu samaksāt naudas summu nodokļu parāda apmērā. Šādā aspektā apgabaltiesa lēmumu par saimnieciskās darbības apturēšanu nav vērtējusi.

[11] Arī apgabaltiesas secinājums par to, ka nav pamata pieteicējas vēlāk budžetā samaksāto naudas summu atmaksāt, ir balstīts ar tiesību normām nepamatotajā secinājumā, ka pieteicējai arī pēc apstākļu maiņas bija jāiemaksā budžetā naudas summa nodokļu parāda apmērā.

[12] Pieteicēja šajā lietā ir prasījusi atmaksāt to naudas summu, ko tā iemaksāja valsts budžetā pēc tam, kad Valsts ieņēmumu dienests apturēja tās saimniecisko darbību.

Ja lietā tiktu atzīts, ka pēc tam, kad pieteicēja bija izpildījusi saistības pret nodokļu parādnieku, tai vairs nepastāvēja pienākums pildīt Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 4.janvāra rīkojumu, tad būtu pamats secināt, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmums par saimnieciskās darbības apturēšanu ar prasību pieteicējai iemaksāt valsts budžetā nodokļu parāda summu bija patstāvīgs jauns pamats šādam pienākumam. Ja tiesa atzītu lēmumu par saimnieciskās darbības apturēšanu par prettiesisku, tas būtu pamats novērst šā lēmuma sekas.

[13] Ievērojot iepriekš minēto, apgabaltiesas spriedums ir pilnībā atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 12.novembra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt CDR SIA tiesību pārņēmējai SMS solutions SIA drošības naudu 70 *euro*, ko iemaksāja CDR SIA;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.