**Brīdinājums par nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanu ir starplēmums ar būtisku ietekmi**

Brīdinājums par nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanu ir starplēmums, kas pats par sevi skar būtiskas nodokļu maksātāja tiesības un tiesiskās intereses, jo brīdinājumā norādīto pārkāpumu nenovēršana acīmredzami noved pie nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanas, kas attiecīgi nodokļu maksātājam – komersantam – liedz nodarboties ar tā pamatmērķi – veikt saimniecisko darbību peļņas gūšanas nolūkā.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2024.gada 17.aprīļa**

**LĒMUMS**

**Lieta Nr. A420238623, SKA‑353/2024**

[ECLI:LV:AT:2024:0417.A420238623.4.L](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/529966.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatores Ilze Freimane un Vēsma Kakste

rakstveida procesā izskatīja AS „VIL Holding” blakus sūdzību par Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2023.gada 9.novembra lēmumu daļā, ar kuru atteikts pieņemt AS „VIL Holding” pieteikumu par būtiska procesuāla pārkāpuma konstatēšanu un par mantiskā zaudējuma 19 021,48 *euro* atlīdzināšanu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai AS „VIL Holding” 2022.gada 28.jūlijā nosūtīja brīdinājumu, kurā lūdza precizēt 2019.–2021.gada pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas un anulēt priekšnodoklī deklarētos darījumus ar SIA „JGD Investments”, kā arī brīdināja, ja pārkāpums netiks novērsts, pieteicējas saimnieciskā darbība tiks apturēta, pamatojoties uz likumu „Par nodokļiem un nodevām”.

Pieteicēja precizēja deklarācijas, kā rezultātā pieteicējai izveidojās budžetā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa summa un radās pienākums samaksāt nokavējuma naudu. Pieteicēja samaksāja šos nodokļu maksājumus.

Valsts ieņēmumu dienests 2022.gada 5.septembrī informēja pieteicēju, ka tas izbeidz pieteicējas saimnieciskās darbības apturēšanas procesu, jo pieteicēja ir novērsusi brīdinājumā norādītos pārkāpumus.

Pieteicēja 2022.gada beigās un 2023.gada sākumā atkārtoti precizēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas, atjaunojot situāciju, kāda tā bija pirms brīdinājuma par saimnieciskās darbības apturēšanu nosūtīšanas. 2023.gada 28.jūlijā pieteicēja vērsās Valsts ieņēmumu dienestā ar iesniegumu, norādot, ka brīdinājums pieteicējai tika nosūtīts prettiesiski, kā rezultātā pieteicēja nepamatoti precizēja deklarācijas un samaksāja valsts budžetā nodokļu maksājumus. Tāpēc pieteicēja lūdza Valsts ieņēmumu dienestu atmaksāt nepamatoti samaksāto nokavējuma naudu un atlīdzināt zaudējumus, kas radušies nepamatoti samaksātā pievienotās vērtības nodokļa rezultātā.

Valsts ieņēmumu dienests ar 2023.gada 1.septembra lēmumu Nr. 30.1/22.11/3437 pieteicējas lūgumu noraidīja.

Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par būtiska procesuāla pārkāpuma konstatēšanu un zaudējumu atlīdzināšanu.

[2] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša lēmumu 1) pieņemts pieteicējas pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta nokavējuma nauda, 2) atteikts pieņemt pieteikumu par būtiska procesuāla pārkāpuma – Valsts ieņēmumu dienesta 2022.gada 28.jūlija brīdinājuma nosūtīšanu – konstatēšanu un par mantiskā zaudējuma (samaksātā pievienotās vērtības nodokļa) atlīdzināšanu.

Lēmums daļā, ar kuru atteikts pieņemt pieteikumu, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] No lietas materiāliem izriet, ka Valsts ieņēmumu dienests ir pieņēmis lēmumu par pieteicējas izslēgšanu no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, jo ir konstatējis, ka pieteicēja nodokļa deklarācijās norādījusi nepatiesu informāciju. Pieteicēja šo lēmumu ir pārsūdzējusi, sakarā ar ko ir ierosināta lieta Nr. A420239822. Pieteicējas iebildumi par nodokļa deklarācijās norādītās informācijas patiesumu ir izvērtējami minētajā lietā, nevis šajā lietā.

[2.2] No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta normām izriet Valsts ieņēmumu dienesta tiesības apturēt nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, ja tas nav novērsis pārkāpumus, kas bija par pamatu šā nodokļu maksātāja izslēgšanai no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra. Pirms nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanas dienests nosūta brīdinājumu. Tātad brīdinājuma nosūtīšana ir procesuāla darbība.

Lietā nav strīda, ka pieteicēja brīdinājumu nav apstrīdējusi un nav izteikusi dienestam iebildumus par tā tiesiskumu. Tieši pretēji, pieteicēja ir izpildījusi brīdinājumā izteikto aicinājumu – iesniegusi precizētas nodokļa deklarācijas, sakarā ar ko Valsts ieņēmumu dienests izbeidza saimnieciskās darbības apturēšanas procesu. Tātad administratīvais process, kura ietvaros ir nosūtīts brīdinājums jeb pieteicējas ieskatā pieļauts būtisks procesuāls pārkāpums, ir izbeigts, jo pieteicēja labprātīgi iesniedza precizētas deklarācijas.

Senāts jau iepriekš pieteicējai ir norādījis, ka pieteicējas rīcība pēc brīdinājuma saņemšanas bija atkarīga no pašas pieteicējas. Pieteicējas subjektīvie apsvērumi, kāpēc tā tomēr izvēlējās sākotnēji precizēt deklarācijas, nevar tikt vērtēti kā netipiski apstākļi. Pieteicējas situācija pēc būtības neatšķiras no citām situācijām, kad personas uz subjektīvu un personisku apsvērumu pamata izdara izvēli veikt labojumus deklarācijās (*Senāta 2023.gada 8.jūnija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-728/2023, ECLI:LV:AT:2023:0608.SKA072823.5.L, 3.punkts*).

Ievērojot minēto, pretēji pieteicējas viedoklim brīdinājums ir iestādes procesuāla darbība, kurā pieteicējai atgādināts par pienākumu novērst pārkāpumu, kas bija par pamatu izslēgšanai no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, un vērsta uzmanība uz tiesiskajām sekām, kādas var iestāties pārkāpuma nenovēršanas gadījumā. Līdz ar to minētā brīdinājuma nosūtīšana tādos lietas apstākļos, kādi ir izskatāmajā gadījumā, nav procesuāls pārkāpums. Proti, brīdinājums ir procesuāls dokuments, kas atkārtoti norāda uz dienesta izdotajā administratīvajā aktā uzlikto pienākumu un informē par tiesiskajām sekām, kādas var iestāties, ja minētais pienākums netiks izpildīts. Apstāklis, ka pieteicēja ir sekojusi brīdinājumā izteiktajam aicinājumam un labprātīgi novērsusi dienesta konstatēto pārkāpumu, nenozīmē, ka tieši minētais brīdinājums ir radījis pieteicējas tiesisko interešu aizskārumu.

[2.3] Ņemot vērā minēto, kā arī pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 191.panta pirmās daļas 1.punktu, pieteicējas prasījums par būtiska procesuāla pārkāpuma konstatēšanu nav izskatāms administratīvā procesa kārtībā. Tā kā administratīvā procesa kārtībā nav izskatāms pamatprasījums, par nepieļaujamu atzīstams arī tam pakārtotais prasījums par atlīdzinājumu. Arguments, ka brīdinājums pieteicējas ieskatā ierobežo tās tiesības, nevar mainīt to, ka lieta nav pakļauta izskatīšanai administratīvā procesa kārtībā. Pieteicēja nav norādījusi nevienu tiesību normu un pamatotu argumentu, kas norādītu uz to, ka Valsts ieņēmumu dienesta darbības, nosūtot brīdinājumu, bija neatbilstošas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta otrajai daļai.

[3] Pieteicēja par tiesneša lēmumu iesniedza blakus sūdzību. Tajā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Saimnieciskās darbības apturēšana ir ļoti būtisks tiesību ierobežojums, kas liedz komersantam nodarboties ar tā pamatmērķi – veikt saimniecisko darbību peļņas gūšanas nolūkā. Lai pieteicēja varētu turpināt saimniecisko darbību, pieteicēja bija spiesta precizēt pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas.

[3.2] Pieteicēja nepiekrīt Valsts ieņēmumu dienesta secinājumiem par darījumiem ar SIA „JGD Investments”.

[3.3] Pieteicēja ir apstrīdējusi un pārsūdzējusi Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu par pieteicējas izslēgšanu no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, un šis strīds tiek izskatīts administratīvajā lietā Nr. A420238623. Līdz ar to secinājums, ka pieteicēja labprātīgi grozīja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas, ir nepamatots.

[3.4] Ņemot vērā minēto, administratīvā procesa kārtībā ir pārbaudāms, vai Valsts ieņēmumu dienests, nosūtot pieteicējai brīdinājumu, rīkojās tiesiski.

**Motīvu daļa**

[4] Administratīvā procesa likuma 1.panta trešā daļa noteic, ka administratīvais akts ir uz āru vērsts tiesību akts, ko iestāde izdod publisko tiesību jomā attiecībā uz individuāli noteiktu personu vai personām, nodibinot, grozot, konstatējot vai izbeidzot konkrētas tiesiskās attiecības vai konstatējot faktisko situāciju. Administratīvais akts nav starplēmums (tostarp procesuāls lēmums) administratīvā procesa ietvaros, izņemot gadījumu, kad tas pats par sevi skar būtiskas personas tiesības vai tiesiskas intereses vai būtiski apgrūtina to īstenošanu (1.panta trešās daļas 3.punkts).

Tātad viena no administratīvā akta pamatpazīmēm ir galīgā noregulējuma raksturs. Starplēmumam, kas tiek pieņemts administratīvā procesa ietvaros, parasti nav galīgā noregulējuma rakstura, jo tas nenoslēdz konkrēto administratīvo procesu, attiecīgi tas nav pārsūdzams, bet tā tiesiskums var tikt izvērtēts, pārbaudot konkrēto administratīvo procesu noslēdzošo administratīvo aktu. Taču, ja starplēmums pats par sevi skar būtiskas personas tiesības vai tiesiskās intereses vai būtiski apgrūtina to īstenošanu, tas rada līdzīga rakstura sekas kā administratīvais akts. Tāpēc šāds starplēmums var tikt pārsūdzēts, arī vēl neesot pieņemtam konkrēto administratīvo procesu noslēdzošajam administratīvajam aktam.

[5] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta pirmās daļas 5.punkts un otrā daļa noteic, ka Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības apturēt nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, ja nodokļu maksātājs nav novērsis pārkāpumus, kas bija par pamatu tā izslēgšanai no Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra. Valsts ieņēmumu dienests piecu darbdienu laikā pēc šā panta pirmajā daļā minētā pārkāpuma konstatācijas rakstveidā brīdina nodokļu maksātāju par saimnieciskās darbības apturēšanu.

Savukārt minētā likuma 34.1panta piektā daļa noteic, ka Valsts ieņēmumu dienests pieņem lēmumu par nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanu, ja nodokļu maksātājs 15 dienu laikā pēc šā panta otrajā daļā minētā rakstveida brīdinājuma paziņošanas nav novērsis tajā norādītos pārkāpumus un nav informējis Valsts ieņēmumu dienestu par brīdinājumā norādīto pārkāpumu novēršanu.

Atbilstoši minētajām tiesību normām administratīvais process par nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanu vispārīgi norit tādējādi, ka Valsts ieņēmumu dienests, konstatējot tiesību normā paredzēto gadījumu, kad nodokļu maksātāja saimnieciskā darbība var tikt apturēta, brīdina nodokļu maksātāju par to. Brīdinājumā dienests norāda konstatētos pārkāpumus, kas nodokļu maksātājam jānovērš. Ja nodokļu maksātājs brīdinājumā norādītos pārkāpumus nenovērš, dienests pieņem lēmumu par nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanu.

Tātad brīdinājumā norādīto pārkāpumu nenovēršana rada konkrēta rakstura tiesiskas sekas – nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanu.

[6] Gadījumos, kad nodokļu maksātājs nenovērš brīdinājumā norādītos pārkāpumus un tāpēc tiek pieņemts lēmums par saimnieciskās darbības apturēšanu, nodokļu maksātājs ir tiesīgs pārsūdzēt lēmumu par saimnieciskās darbības apturēšanu jeb konkrēto administratīvo procesu noslēdzošo administratīvo aktu. Tas tieši noteikts arī likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta divpadsmitajā daļā. Šādā gadījumā nodokļu maksātājs ir tiesīgs izteikt iebildumus arī par brīdinājumā norādīto.

Vienlaikus jāņem vērā, ka var būt gadījumi, kad nodokļu maksātājs, kurš saņēmis brīdinājumu par saimnieciskās darbības apturēšanu, nepiekrīt brīdinājumā norādītajiem pārkāpumiem, taču izpilda brīdinājumā norādītās darbības, lai izvairītos no attiecīgajām tiesiskajām sekām – saimnieciskās darbības apturēšanas. Šādā gadījumā lēmums par saimnieciskās darbības apturēšanu attiecīgi netiek pieņemts, un tātad nodokļu maksātājam nav pamata iesniegt pieteikumu par šādu administratīvo aktu.

No lietas materiāliem izriet, ka izskatāmais gadījums ir tieši šāds gadījums. Proti, Valsts ieņēmumu dienests nosūtīja pieteicējai brīdinājumu par saimnieciskās darbības apturēšanu, kurā norādīja, ka gadījumā, ja pieteicēja nenovērsīs konkrētus pārkāpumus – neprecizēs pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas un neanulēs darījumus – pieteicējas saimnieciskā darbība tiks apturēta. Pieteicēja precizēja deklarācijas un anulēja attiecīgos darījumus. Šā iemesla dēļ Valsts ieņēmumu dienests informēja pieteicēju, ka tas izbeidz saimnieciskās darbības apturēšanas procesu. Pieteicēja skaidro, ka tā nepiekrīt brīdinājumā norādītajiem pārkāpumiem, deklarācijas precizēja un darījumus anulēja, jo pretējā gadījumā tiktu apturēta tās saimnieciskā darbība, ko pieteicēja nevēlējās pieļaut.

[7] Kā konstatēts jau iepriekš, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta piektajai daļai brīdinājumā par saimnieciskās darbības apturēšanu norādīto pārkāpumu nenovēršana rada konkrēta rakstura tiesiskas sekas – nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanu.

Pieteicēja pareizi norāda, ka atbilstoši Senāta jau iepriekš atzītajam saimnieciskās darbības apturēšana ir ļoti būtisks ierobežojums, kas liedz komersantam nodarboties ar tā pamatmērķi – veikt saimniecisko darbību peļņas gūšanas nolūkā (*Senāta 2020.gada 18.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-80/2020, ECLI:LV:AT:2020:0218.A420318615.3.S, 8.punkts, 2020.gada 25.februāra sprieduma lietā Nr. SKA*‑*72/2020,* [*ECLI:LV:AT:2020:0225.A420317815.3.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A0225.A420317815.3.S)*, 8.punkts*). Arī likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta devītajā daļā skaidri noteikts, ka nodokļu maksātājam, kuram Valsts ieņēmumu dienests apturējis saimniecisko darbību, aizliegts veikt darījumus un pildīt maksājumu saistības.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst: tā kā brīdinājumā norādīto pārkāpumu nenovēršana acīmredzami novestu pie pieteicējas saimnieciskās darbības apturēšanas, kas attiecīgi pieteicējai liegtu nodarboties ar tās pamatmērķi, brīdinājums atzīstams par starplēmumu, kas pats par sevi skar būtiskas pieteicējas tiesības un tiesiskās intereses. Senāts arī atzīst, ka tiesībām uz tiesu un Administratīvā procesa likuma 2.pantā definētajiem pamatmērķiem neatbilst situācija, kurā nodokļu maksātājam liegta tiesību aizsardzība tikai tāpēc, ka nodokļu maksātājs brīdinājumā norādītās darbības izpilda, lai izvairītos no attiecīgajām tiesiskajām sekām, un tāpēc konkrētais administratīvais process noslēdzies ar nodokļu maksātājam labvēlīgu iznākumu (tā saimnieciskā darbība netika apturēta). Minēto apsvērumu dēļ Senāts arī uzskata, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt brīdinājumā norādītajiem pārkāpumiem, nebūtu saprātīgi likt nodokļu maksātājam nereaģēt uz brīdinājumu, attiecīgi sagaidīt lēmumu par tā saimnieciskās darbības apturēšanu un tikai tad ļaut vērsties tiesā, lai pārbaudītu, vai nodokļu maksātājs ir pieļāvis brīdinājumā norādītos pārkāpumus. Šāds risinājums ir nesamērīgs ar sekām, kādas nodokļu maksātājam iestājas, ja tas neizpilda brīdinājumā norādīto.

Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka pieteicējai ir tiesības prasīt brīdinājuma par saimnieciskās darbības apturēšanu tiesiskuma patstāvīgu kontroli.

[8] Senāts nevar piekrist tiesneša lēmumā norādītajam, ka tas, ka pieteicēja ir sekojusi brīdinājumā izteiktajam aicinājumam un labprātīgi novērsusi Valsts ieņēmumu dienesta konstatētos pārkāpumus, nenozīmē, ka tieši brīdinājums ir radījis pieteicējas tiesisko interešu aizskārumu. Atbilstoši pieteicējas skaidrotajam nodokļu maksājumu samaksas pamats izskatāmajā gadījumā ir tas, ka pieteicēja pati precizēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas un tādējādi deklarēja budžetā maksājamo nodokli. Taču nodokļa deklarāciju precizēšanas pamats atbilstoši pieteicējas apgalvotajam ir Valsts ieņēmumu dienesta brīdinājums apturēt pieteicējas saimniecisko darbību, ja tā neprecizēs nodokļa deklarācijas. Tas, vai un kādas sekas pieteicējai radīja brīdinājumā norādīto darbību izpilde, ir jautājums pēc būtības.

Senāts papildus konstatē, ka tiesnesis minētā secinājuma sakarā atsaucies uz Senāta 2023.gada 8.jūnija rīcības sēdes lēmumu lietā Nr. SKA-728/2023. Tajā Senāts patiešām ir norādījis, ka pieteicējas tālākā rīcība pēc Valsts ieņēmumu dienesta brīdinājuma saņemšanas bija atkarīga no pašas pieteicējas izvēles – labot deklarācijas vai to nedarīt. Taču minētā atziņa norādīta, vērtējot, vai lietā bija konstatējami netipiski apstākļi, lai atzītu, ka ir izdarāma atkāpe no tiesību normās paredzētās nodokļu deklarāciju precizēšanas kārtības un termiņa. Tā kā minētajā lietā pieteicēja bija iesniegusi pieteikumu par citu pieteikuma priekšmetu un prasījumu (pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam izdot labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru tiktu precizētas pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas), Senāts nevērtēja brīdinājuma par saimnieciskās darbības apturēšanu tiesisko dabu. Secīgi no norādītā Senāta lēmuma neizriet Senāta secinājums, ka brīdinājums par saimnieciskās darbības apturēšanu nav pārsūdzams.

[9] Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka pirmās instances tiesas tiesneša lēmums tā pārsūdzētajā daļā ir atceļams un jautājums par pieteikuma virzību šajā daļā nododams jaunai izskatīšanai.

[10] Pieteicēja Senātam iesniegusi lūgumu vērsties Eiropas Savienības Tiesā ar prejudiciālo jautājumu. Lūgumā norādīts, ka liegums pārbaudīt tiesā Valsts ieņēmumu dienesta rīcības tiesiskumu neatbilst samērīguma principam, kas ir viens no Eiropas Savienības tiesību pamatprincipiem.

Tā kā Senāts iepriekš atzina, ka izskatāmajā gadījumā pieteikums ir pieļaujams, secīgi nav nepieciešamības vērsties Eiropas Savienības Tiesā. Turklāt vairāki no pieteicējas lūgumā norādītajiem argumentiem un apsvērumiem attiecas uz jautājumu par nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanu pēc būtības.

[11] Senāts papildus no pieteicējas argumentācijas konstatē, ka gan šajā lietā, gan lietā par pieteicējas izslēgšanu no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra pamatā ir vieni un tie paši apstākļi. Ja tas tā ir, un ja pēc būtības tiks skatīts šajā lietā iesniegtais pieteikums attiecīgajā daļā, tad tiesa efektīvāka lietas izskatīšanas veida nodrošināšanas nolūkos var apsvērt dažādu tiesisko instrumentu piemērošanu, piemēram, lemt, vai lietas, kurās pārbaudāmi administratīvie akti, kuru pamatā ir vieni un tie paši apstākļi, nav apvienojamas (sal. Senāta *2020.gada 13.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-403/2020, ECLI:LV:AT:2020:1013.A420211717.9.S, 7.punkts*).

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 323.panta pirmās daļas 2.punktu un 324.panta pirmo daļu, Senāts

**nolēma**

atcelt Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2023.gada 9.novembra lēmumu daļā, ar kuru atteikts pieņemt AS „VIL Holding” pieteikumu par būtiska procesuāla pārkāpuma konstatēšanu un par zaudējumu atlīdzināšanu, un jautājumu par AS „VIL Holding” pieteikuma virzību daļā nodot jaunai izskatīšanai Administratīvajā rajona tiesā;

atmaksāt AS „VIL Holding” par blakus sūdzību samaksāto drošības naudu 15 *euro*.

Lēmums nav pārsūdzams.