

ZAB PwC Legal panāk labvēlīga sprieduma pasludināšanu strīdā ar VID 1/44/22



Zvērināta advokāte, PwC Legal
Natalja Puriņa

Pirms kāda laika jau informējām MindLink.lv abonētus, ka VID arvien biežāk izmanto likumā noteiktās tiesības prasīt nokavēto nodokļu maksājumu atlīdzināšanu no uzņēmuma valdes locekļa gadījumā, ja no paša uzņēmuma nodokļu parādu piedzīt nav iespējams. Šajā rakstā – par veiksmīgu lietas atrisināšanu tiesā, atbrīvojot kāda būvniecības uzņēmuma bijušo vadītāju (mūsu klientu) no uzņēmuma nodokļu parāda gandrīz 150 000 EUR apmērā.

Normatīvā regulējuma nianse

Lēmuma pieņemšanā par uzņēmuma nokavēto nodokļu maksājumu atlīdzināšanu no tā valdes locekļa ("atlīdzināšanas lēmums") juridiskais pamats ir likuma "Par nodokļiem un nodevām" ("NN likums") 60. panta pirmā daļa. Šī tiesību norma satur piecus kumulatīvus kritērijus, kurus izpildot, uzņēmuma nodokļu parāds ir piedzenams no tā vadītāja:

1. nokavēto nodokļu maksājumu summa pārsniedz 50 Latvijā noteikto minimālo mēnešalgu kopsummu;
2. lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu ir paziņots juridiskajai personai;
3. ir konstatēts, ka pēc tam, kad pieņemts lēmums par nodokļu revīzijas (audita) veikšanu, nosūtīts paziņojums par datu atbilstības pārbaudes laikā konstatētajām konkrētajām neatbilstībām starp nodokļu maksātāja iesniegto informāciju un VID rīcībā esošo informāciju, noformēts tematiskās pārbaudes akts, ja tematiskās pārbaudes laikā konstatēti būtiski pārkāpumi, kas liecina par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, kā arī pēc nokavēto nodokļu maksājumu izveidošanās, juridiskā persona ir atsavinājusi sev piederošos aktīvus un valdes locekļa darbības vai bezdarbības rezultātā nav pilnā apmērā veikti juridiskās personas nokavētie nodokļu maksājumi likumā noteiktajos termiņos;
4. ir sastādīts akts par piedziņas neiespējamību;
5. juridiskā persona nav izpildījusi Maksātnespējas likumā noteikto pienākumu iesniegt juridiskās personas maksātnespējas procesa pieteikumu.

Šī normas redakcija ir spēkā no 2020. gada 1. janvāra un būtiski grozīja NN likuma 60. panta pirmās daļas trešo punktu, kas bija piemērojams iepriekš. Atbilstoši normai tās iepriekšējā redakcijā, lai pieņemtu atlīdzināšanas lēmumu, VID vajadzēja konstatēt, ka pēc nokavēto nodokļu maksājumu izveidošanās juridiskā persona ir atsavinājusi aktīvus tādai personai, kura attiecībā pret valdes locekli atbilst ieinteresētās personas jēdzienam Maksātnespējas likuma izpratnē. Taču tieši šī kritērija konstatēšana bija visgrūtākais uzdevums VID, tādēļ laika gaitā norma bija pilnveidota. Kā redzams no normas jaunās redakcijas, vairs nav nozīmes tam, kāds statuss ir personai, kurai ir atsavināti uzņēmuma aktīvi. Šobrīd ir pietiekami konstatēt faktu, ka, VID pārbaudi gaidot vai nodokļu parādam esot, ir atsavināti uzņēmuma aktīvi, un valdes locekļa veiktā darbība vai bezdarbība ir novedusi pie tā, ka nodokļu parāds tā arī netika segts.

Vienlaikus tieši neuzmanība tiesību normas redakcijas piemērošanā kļuva par uzvaras atslēgu šajā lietā.

Lietas apstākļi

Šajā lietā valdes loceklim tika pārņemta divu uzņēmuma transportlīdzekļu atsavināšana un bezdarbība nodokļu parāda samaksā laikā no 2017. līdz 2018. gadam. Lai atlīdzināšanas lēmums būtu tiesisks, vajadzēja izpildīt visus kritērijus, kas bija noteikti tiesību normā, kura bija spēkā laikā, kad persona pildīja valdes locekļa pienākumus, un uzņēmumam radās nodokļu parāds. Izskatāmā strīda ietvaros VID vajadzēja citstarp konstatēt, ka uzņēmuma transportlīdzekļi bija atsavināti ieinteresētai personai.

Taču VID nolēma iet citu ceļu un ņemt par pamatu tiesību normu redakcijā, kas bija spēkā atlīdzināšanas lēmuma pieņemšanas laikā (2021. gada decembrī), nevis potenciālā pārkāpuma izdarīšanas laikā. Citiem vārdiem sakot, VID piemēroja tiesību normu, kura būtiski mainīja noskaidrojamo apstākļu loku un atviegloja pierādīšanas priekšmetu. VID izšķīrās nevērtēt, vai uzņēmuma transportlīdzekļu pircēji ir atzīstami par ieinteresētām personām pret uzņēmuma vadītāju.

Tas, ka VID ir kļūdījies pierādīšanas priekšmetā, bija konstatēts, gatavojot aizstāvības pozīciju tiesai.

Patiesības labad jāatzīmē, ka VID diez vai klātos vieglāk arī gadījumā, ja VID piemērotu tiesību normu pareizajā redakcijā. Valdes locekļa "Jaunprātīga rīcība", atsavinot transportlīdzekļus, bija visai diskutējama, jo viens no tiem bija atsavināts, pirms uzņēmumam izveidojās nodokļu parāds, savukārt otrs bija finanšu nomas objekts, kuru uzņēmums vairs nevarēja paturēt.

VID argumentācija

Tiesā VID izvirzīja visai interesantu argumentāciju, iebilstot pret atlīdzināšanas lēmuma atcelšanu. VID norādīja, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma (APL) 1. panta trešās daļas 5. punktam administratīvais akts nav lēmums, kas pieņemts lietvedībā administratīvā pārkāpuma lietā. Administratīvais process un administratīvā pārkāpuma lietvedība ir divi dažādi procesi, kurus reglamentē dažādi tiesību akti. VID atzīmēja, ka administratīvo procesu nosaka APL, savukārt administratīvo pārkāpumu lietvedību regulē Administratīvās atbildības likums (AAL). Tas, pēc VID domām, nozīmēja, ka pieteicēja arguments, ka jāpiemēro NN likuma 60. panta pirmā daļa vēsturiskajā redakcijā, jo personai, kura izdarījusi pārkāpumu, par to jāatbild saskaņā ar normatīvo aktu, kas bija spēkā pārkāpuma izdarīšanas laikā (atbilstoši AAL 4. pantam – likuma spēks laikā) ir atzīstams par nepamatotu. VID uzsvēra, ka tika izdots administratīvais akts par nokavēto nodokļu maksājumu atlīdzināšanu budžetam no pieteicēja (šajā gadījumā pieteicējs netika saukts pie administratīvās atbildības). Tādējādi VID atlīdzināšanas lēmumu pieņēmis pamatoti, piemērojot normatīvos aktus, kas bija spēkā attiecīgo administratīvo aktu izdošanas brīdī. Savukārt, piemērojot NN likuma 60. panta pirmo daļu šobrīd spēkā esošajā redakcijā, vairs nav nozīmes, kam parādniēks atsavinājis sev piederošos aktīvus.

Šeit jāpaskaidro, ka pieteicēja aizstāvībai nekad netika izvirzīts arguments par to, ka atlīdzināšanas lēmums ir lēmums administratīvā pārkāpuma lietā. Pieteicēja pozīcija primāri bija balstīta uz Oficiālo publikāciju un tiesiskās informācijas likuma 9. panta ceturto daļu, saskaņā ar kuru normatīvajam aktam vai tā daļai nav atpakaļejoša spēka, izņemot likumā īpaši paredzētus gadījumus, un konkrētajā gadījumā likumdevējs nav izvēlējis noteikt citādu normas piemērošanas kārtību. Tādējādi, bez šaubām piekrītot, ka administratīvais process un administratīvā pārkāpuma process ir atšķirīgi, izskatāmā strīda apstākļos VID argumentācija nebija ne pamatota, ne saprotama pēc būtības.

Tiesas secinājumi

Izskatot lietu pēc būtības, Administratīvā rajona tiesa atzina pieteicēja argumentus par pareiziem. Tiesa norādīja, ka atbilstoši vispārīgam tiesību pamatprincipam tiesību norma ir piemērojama ar tās spēkā stāšanās brīdi. Tiesību normas atpakaļvērsts spēks nozīmē, ka tā tiek attiecināta uz situācijām, kas radušās pirms tās spēkā stāšanās brīža. Proti, šādu normu piemēro gan jau pagājušām tiesiskajām attiecībām, gan tādām, kas vēl turpinās. Atpakaļvērstu spēku tiesību normai var piešķirt vienīgi tās izdevējs. Ievērojot minēto, tieši normas atpakaļvērsta spēks ir tas, kas atsevišķi jāparedz pārejas noteikumos. Tiesiskām attiecībām, kas ir jau nodibinātas, jāpiemēro tās normas, kas bija spēkā attiecību nodibināšanas brīdī. Tiesa pamatoti atzīmēja, ka šajā gadījumā likumdevējs, grozot [NN likuma 60. panta](#) pirmās daļas 3. punktu, nav paredzējis pārejas noteikumus, kuros būtu paredzēta rīcība, vērtējot valdes locekļu darbību saistībā ar aktīvu atsavināšanu laikā, kad tie pildīja valdes locekļa pienākumus. Šādu pārejas noteikumu trūkums likumā ir pamats secināt, ka lietderīgākais un taisnīgākais tiesību normas tulkojums ir tāds, ka tā ir vērsta uz priekšu un jaunās stingrākās prasības tiek attiecinātas uz valdes locekļiem, kuri rīkojas ar nodokļu maksātāju aktīviem laikā, kad ir spēkā jaunā tiesību norma, neattiecinot šīs prasības uz notikumiem, kas risinājušies pagātnē, kad tā vēl nebija spēkā. Tātad VID bija jāvērtē, vai personas, kurām aktīvi tika atsavināti, ir atzīstamas par ieinteresētām [Maksātnespējas likuma](#) izpratnē. Taču VID atlīdzināšanas lēmumā šādu novērtējumu nav veicis.

Tiesa arī atzīmēja, ka VID pienākums piemērot tiesību normu, kas bija spēkā laikā, kad pieteicējs pildīja valdes locekļa pienākumus, un bija pieteicējam labvēlīgāka, ir vēl jo vairāk pamatojams ar to, ka tiesību normā paredzētās sekas ir pielīdzināmas krimināltiesību jomai. [Krimināllikuma 5. panta](#) pirmā daļa noteic, ka nodarījuma (darbības vai bezdarbības) noziedzīgumu un sodāmību nosaka likums, kas bija spēkā tā izdarīšanas laikā. Vienlaikus [Krimināllikuma 5. pantā](#) apkopotie principi paredz, ka likumam, kas atzīst nodarījumu par nesodāmu, mīkstina sodu vai ir citādi labvēlīgs personai, ir atpakaļvērsts spēks. Ievērojot minēto, VID jāpiemēro tā tiesību norma, kura bija spēkā laikā, kad pieteicējs pildīja valdes locekļa pienākumus, ja vien jaunā tiesību norma nav privātpersonai labvēlīgāka.

Noslēgumā jāatzīmē, ka šajā gadījumā atlīdzināšanas lēmuma nepilnības nevarēja novērst arī tiesvedības gaitā, jo pieteikuma priekšmets bija nelabvēlīga administratīvā akta atcelšana. Saskaņā ar judikatūrā nostiprinātajām atziņām tiesai nav piešķirtas pilnvaras iejaukties iestādes kompetencē un pašai izlemt jautājumus, kas sākotnēji jāizvērtē un jāizlemj konkrētajai kompetentajai iestādei. Kā jau minēts, atbilstoši [NN likuma 60. panta](#) pirmajai daļai VID ir tiesības uzsākt procesu, ja izpildīti visi šajā daļā minētie kritēriji. Taču viens no kritērijiem, kas pamato pieteicējam uzlikto pienākumu atlīdzināt valsts budžetam uzņēmuma nokavētos nodokļu maksājumus, nav izvērtēts un pierādīts, jo VID nav pareizi izvērtējis tā pastāvēšanas faktu. VID ir piemērojis nepareizu materiālo tiesību normu, bet tiesai nav pienākuma VID vietā izvērtēt faktus, kas nav vērtēti lēmumā, lai noteiktu pieteicēja pienākumu atlīdzināt budžetam uzņēmuma nokavētos nodokļu maksājumus. Tā kā lēmums ir pieteicējam nelabvēlīgs administratīvais akts un neatbilst materiālo tiesību normām, tas ir atcelts ar tā pieņemšanas dienu.