**Tiesas kompetence lēmuma par nodokļa maksātāja izslēgšanu no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra pārbaudē**

1. Tiesas kompetence, īstenojot kontroli pār iestādes izdota administratīvā akta tiesiskumu un pamatotību, ietver arī administratīvā akta pamatojumā norādīto apstākļu pārbaudi. Tas nozīmē, ka tiesas uzdevums, lietas izskatīšanā pārbaudot pierādījumus un novērtējot lietas faktiskos apstākļus, ir citstarp pārliecināties, vai iestāde pareizi konstatējusi un novērtējusi tos apstākļus, ar kuriem pamatotas ar administratīvo aktu radītās tiesiskās sekas un par kuriem lietā ir strīds.

2. Ne no Administratīvā procesa likuma normām, ne no citām tiesību normām neizriet tiesas tiesības atteikties pēc būtības pārbaudīt administratīvā akta pamatojumu tikai tāpēc, ka administratīvā akta pamatā esošie apstākļi ir pamats arī citam administratīvajam aktam.

3. Gadījumā, ja persona pārsūdzējusi saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.panta pirmās daļas 5.punkta „b” apakšpunktu izdotu dienesta lēmumu par izslēgšanu no reģistra, jo nepiekrīt lēmumā apgalvotajam, ka deklarācijā ir sniegta nepatiesa informācija, tiesai, ievērojot pieteikumā norādītos iebildumus, ir pienākums pārbaudīt pārsūdzētā lēmuma pamatojumu pēc būtības. Tas, ka tie paši apstākļi bijuši pamatā arī audita rezultātā pieņemtam lēmumam par nodokļu uzrēķinu un arī šis lēmums ir pārsūdzēts, nav pamats uzskatīt, ka tiesa var nepārbaudīt lēmuma par izslēgšanu no reģistra pamatojumu.

**Nepatiesas informācijas sniegšana deklarācijā kā pamats nodokļa maksātāja izslēgšanai no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra**

1. Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.panta pirmās daļas 5.punkta „b” apakšpunktam un 79.panta trešajai daļai izslēgšanas no pievienotās vērtības nodokļu maksātāju reģistra pamats ir tieši nepatiesas informācijas deklarācijā sniegšanas fakts, nevis audita rezultātā pieņemts lēmums (kurā konstatēts nepatiesas informācijas sniegšanas fakts) pats par sevi.

2. Situācijā, kurā konstatēta nepatiesas informācijas sniegšana deklarācijā, ir paredzēta obligātā administratīvā akta izdošana.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 13.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420211717, SKA-403/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1013.A420211717.9.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:1013.A420211717.9.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Ieva Višķere, Anita Kovaļevska, Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „AR INVEST” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 11.aprīļa lēmuma atcelšanu, sakarā ar SIA „AR INVEST” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 5.oktobra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – dienests) 2017.gada 11.aprīļa lēmumu Nr. 30.3-23.16/17133 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) pieteicēja SIA „AR INVEST” izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra (turpmāk arī – reģistrs), pamatojoties uz to, ka pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās sniegusi nepatiesu informāciju (nepatiesas informācijas sniegšana izpaudusies tādējādi, ka pieteicēja deklarējusi faktiski nenotikušus darījumus). Pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka dienests minēto apstākli konstatējis pieteicējai veiktā pievienotās vērtības nodokļa audita laikā.

[2] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 5.oktobra spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums, citstarp pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motīviem, pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[3.1] Lietā izšķirams jautājums, vai Valsts ieņēmumu dienestam bija pamats pieteicēju izslēgt no reģistra saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.panta pirmās daļas 5.punkta „b” apakšpunktu, kurš noteic: ja reģistrēts nodokļa maksātājs nodokļa deklarācijā sniedz nepatiesu informāciju, dienests izslēdz šo nodokļa maksātāju no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra.

[3.2] Dienests, veicot pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa auditu par laiku no 2014.gada janvāra līdz 2015.gada jūnijam, konstatēja, ka pieteicēja 2015.gada aprīļa un maija pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās ir deklarējusi faktiski nenotikušus darījumus ar Čehijas uzņēmumu *Litura Real s.r.o*. Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 79.panta trešajai daļai, konstatējot minētos apstākļus, dienestam bija pienākums izdot obligāto administratīvo aktu – izslēgt pieteicēju no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra. Apstāklis, ka lēmums par audita rezultātiem, kurā konstatēts faktiski nenotikušu darījumu deklarēšanas fakts, ir apstrīdēts un pārsūdzēts, neietekmē dienesta pienākumu izdot pārsūdzēto lēmumu. Ne no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 79.panta trešās daļas, ne arī no kādas citas tiesību normas neizriet nepieciešamība pirms personas izslēgšanas no reģistra sagaidīt tiesas spriedumu, kurā ir izvērtēts nodokļu pārbaudes rezultātā pieņemtā lēmuma tiesiskums un pamatotība.

[3.3] Pieņemot lēmumu par personas izslēgšanu no reģistra, dienestam nav nepieciešams pārvērtēt lēmumā par audita rezultātiem konstatētos apstākļus. Tāpat tas nav jāvērtē tiesai izskatāmajā lietā. Lēmumā par audita rezultātiem konstatētie apstākļi ir vērtējami lietā, kura ir ierosināta par minētā lēmuma atcelšanu. Atbilstoši Tiesu informācijas sistēmā pieejamajai informācijai administratīvo tiesu tiesvedībā ir lieta Nr. A420179217, kas ierosināta par lēmuma par audita rezultātiem atcelšanu.

[3.4] Pārsūdzētais lēmums ir nepieciešams, lai sasniegtu tiesisku mērķi – novērstu krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli un negodprātīgu nodokļu maksātāju rīcību nodokļu tiesiskajās attiecībās. Likumdevējs jau ir veicis lietderības apsvērumus, paredzot, ka dienestam šādos apstākļos ir jāizdod obligātais administratīvais akts, izslēdzot no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra personu, kas deklarācijā sniedz nepatiesu informāciju. Nav konstatējams samērīguma principa pārkāpums, jo pieteicējas tiesību ierobežojums ir būtiski mazāks par sabiedrības kopējo ieguvumu – panākt visu nodokļu maksātāju tiesiski pareizu un normatīvajiem aktiem atbilstošu rīcību. Izskatāmajā gadījumā pieteicēja nav norādījusi, kas šo gadījumu padara par tik īpašu, ka būtu piemērojami izņēmumi no obligātā administratīvā akta izdošanas.

[3.5] Nav konstatējams, ka pieteicējai būtu liegtas iespējas tikt uzklausītai. Nav pamatota pieteicējas atsaukšanās uz vienlīdzības principu. Ja arī iestāde prettiesiski kādas citas personas līdzīgās situācijās nav izslēgusi no reģistra, tas nedod tiesības pieteicējai pieprasīt, lai arī pret to nevērstu likumdevēja paredzētās sekas. Nav arī saskatāms, ka piemērojamās tiesību normas neatbilstu Latvijas Republikas Satversmei. Nepamatots ir arī pieteicējas uzskats, ka tā par pārkāpumu – nepatiesu ziņu norādīšanu deklarācijā – ir sodīta dubultā, proti, gan piemērojot soda naudu, gan izslēdzot pieteicēju no reģistra.

[4] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību, tajā norādot, ka apgabaltiesa kļūdaini uzskatījusi, ka konkrētajā gadījumā dienestam bija pienākums izdot obligāto administratīvo aktu. Pieteicējas ieskatā, interpretējot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.panta pirmās daļas 5. punkta „b” apakšpunktu kopsakarā ar šā panta trešo daļu, secināms, ka dienestam ir tiesības, nevis pienākums šādos gadījumos izslēgt personas no reģistra, tātad ir nepieciešams katrā konkrētā gadījumā izdarīt lietderības apsvērumus.

Tāpat pieteicēja iebilst pret tiesas secinājumu, ka pārsūdzētā lēmuma tiesiskuma izvērtēšanai tiesai pietiek konstatēt, ka nepatiesu ziņu sniegšana ir konstatēta audita ietvaros. Pieteicēja uzskata, ka tiesai bija jāpievērš uzmanība iestādes pieļautajiem procesuālajiem pārkāpumiem – lietderības apsvērumu neizdarīšanai, pieteicējas neuzklausīšanai. Pieteicēja arī nepiekrīt apgabaltiesas secinājumiem par vienlīdzības un samērīguma principu piemērošanu.

**Motīvu daļa**

[5] Izskatāmajā lietā pieteicēja ir pārsūdzējusi administratīvo aktu, ar kuru tā izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra. Pārsūdzētais lēmums pamatots ar to, ka pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās sniegusi nepatiesu informāciju – deklarējusi faktiski nenotikušus darījumus.

Līdz ar to Senāts uzskata par lietderīgu vispirms vispārīgi aplūkot tiesas kompetenci, pārbaudot šāda veida administratīvo aktu tiesiskumu.

[6] Pamati personas izslēgšanai no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra ir noteikti Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.pantā. Minētā panta pirmās daļas 5.punkta „b” apakšpunkts noteic, ka dienests izslēdz reģistrētu nodokļa maksātāju no reģistra, ja nodokļa maksātāja darbības laikā nodokļa deklarācijā ir sniegta nepatiesa informācija.

No šīs tiesību normas secināms, ka tieši pārkāpums – nepatiesas informācijas sniegšana – ir tas, ko likumdevējs uzskatījis par tik būtisku, ka tā dēļ ir paredzējis nodokļu maksātājam bargas tiesiskās sekas – izslēgšanu no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra. To būtībā atzinusi arī apgabaltiesa, norādot, ka, paredzot tādu nodokļu maksātāju, kas deklarācijās sniedz nepatiesu informāciju, izslēgšanu no reģistra, likumdevējs vēlējies panākt, lai no reģistra tiktu laikus izslēgti negodīgi nodokļu maksātāji.

Minēto secinājumu nemaina arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 79.panta trešajā daļā norādītais: ja Valsts ieņēmumu dienests veiktajā nodokļa pārbaudē konstatē, ka reģistrēts nodokļa maksātājs nodokļa deklarācijā ir sniedzis nepatiesu informāciju, to izslēdz no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra. Jāņem vērā, ka šajā pantā netiek noteikti 73.pantā uzskaitītajiem izslēgšanas no reģistra pamatiem alternatīvi pamati, bet gan tiek noteikta kārtība, kādā pieņemams lēmums par nodokļu maksātāja izslēgšanu no reģistra gadījumos, kad konstatēti konkrēti 73.pantā norādīti izslēgšanas pamati. Par to liecina Pievienotās vērtības nodokļa likuma 79.panta saturs. Proti, panta pirmā un otrā daļa noteic, ka gadījumos, kad konstatēti 73.panta pirmās daļas 5.punkta „a”, „c” vai „d” apakšpunktā minētie apstākļi, dienests nodokļa maksātājam vispirms nosūta brīdinājumu un tikai pēc tam, ja pēc brīdinājuma nosūtīšanas nodokļa maksātājs nesniedz pienācīgu informāciju vai neiesniedz deklarāciju, nodokļa maksātāju izslēdz no reģistra. Savukārt panta trešā daļa noteic, ka gadījumos, kad nodokļa pārbaudē konstatēts, ka nodokļu maksātājs deklarācijā ir sniedzis nepatiesu informāciju (tātad 73.panta pirmās daļas 5.punkta „b” apakšpunktā paredzētais gadījums), nodokļu maksātāju no reģistra izslēdz uzreiz, līdz ko pārbaudē konstatēts nepatiesas informācijas sniegšanas fakts.

Tādējādi, arī interpretējot 73.panta pirmās daļas 5.punkta „b” apakšpunktu kopsakarā ar 79.panta trešo daļu, secināms, ka atbilstoši minētajām normām izslēgšanas no reģistra pamats ir tieši nepatiesas informācijas deklarācijā sniegšanas fakts, nevis audita rezultātā pieņemts lēmums (kurā konstatēts nepatiesas informācijas sniegšanas fakts) pats par sevi.

[7] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmajai daļai tiesa, pārbaudot administratīvā akta tiesiskumu, taisa spriedumu, pārbaudījusi, vai administratīvais akts izdots, ievērojot procesuālos un formālos priekšnoteikumus, akta atbilstību materiālo tiesību normām un to, vai administratīvā akta pamatojums attaisno adresātam uzlikto pienākumu vai tam piešķirtās, apstiprinātās vai noraidītās tiesības. Likuma 247.panta otrā daļa noteic, ka tiesa spriedumu pamato ar apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem lietā vai kurus saskaņā ar šā likuma 153.pantu nav nepieciešams pierādīt.

No minētajām normām izriet, ka tiesas kompetence, īstenojot kontroli pār iestādes izdota administratīvā akta tiesiskumu un pamatotību, ietver arī administratīvā akta pamatojumā norādīto apstākļu pārbaudi. Tas nozīmē, ka tiesas uzdevums, lietas izskatīšanā pārbaudot pierādījumus un novērtējot lietas faktiskos apstākļus, ir citstarp pārliecināties, vai iestāde pareizi konstatējusi un novērtējusi tos apstākļus, ar kuriem pamatotas ar administratīvo aktu radītās tiesiskās sekas un par kuriem lietā ir strīds. Pastāvot strīdam par to, vai iestāde pareizi konstatējusi vai novērtējusi lietas izšķiršanai būtisku apstākli, tiesa konkrēto apstākli bez pārbaudes var atzīt par pierādītu vienīgi Administratīvā procesa likuma 153.pantā noteiktajos gadījumos, proti, ja tiesa atzīst faktu par vispārzināmu vai ja fakts nodibināts ar spēkā stājušos spriedumu tā motīvu vai rezolutīvajā daļā.

Ne no Administratīvā procesa likuma normām, ne no citām tiesību normām neizriet tiesas tiesības atteikties pēc būtības pārbaudīt administratīvā akta pamatojumu tikai tāpēc, ka administratīvā akta pamatā esošie apstākļi ir pamats arī citam administratīvajam aktam. Tas nozīmē, ka gadījumā, ja persona pārsūdzējusi saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.panta pirmās daļas 5.punkta „b” apakšpunktu izdotu dienesta lēmumu par izslēgšanu no reģistra, jo nepiekrīt lēmumā apgalvotajam, ka deklarācijā ir sniegta nepatiesa informācija, tiesai, ievērojot pieteikumā norādītos iebildumus, ir pienākums pārbaudīt pārsūdzētā lēmuma pamatojumu pēc būtības, proti, pārbaudīt, vai pareizs ir dienesta secinājums, ka attiecīgā persona deklarācijā sniegusi nepatiesu informāciju. Tas, ka tie paši apstākļi bijuši pamatā arī audita rezultātā pieņemtam lēmumam par nodokļu uzrēķinu un arī šis lēmums ir pārsūdzēts, nav pamats uzskatīt, ka tiesa var nepārbaudīt lēmuma par izslēgšanu no reģistra pamatojumu pēc būtības, atrunājoties ar to, ka attiecīgie apstākļi tiks pārbaudīti lietā par audita lēmumu.

Šajā sakarā arī norādāms, ka dienestam, pieņemot lēmumu par personas izslēgšanu no reģistra šādā situācijā, nav nepieciešams lēmumā pārrakstīt audita ietvaros konstatēto apstākļu analīzi, kas pamato secinājumu, ka persona deklarācijā sniegusi nepatiesu informāciju, jo ir pietiekami ar atsauci uz audita lēmumu (ja tas lēmuma adresātam ir paziņots). Administratīvā akta saturu var veidot vairāku dokumentu kopums. Līdz ar to arī lēmuma par personas izslēgšanu no reģistra pamatojumu šādā situācijā būtībā veido arī tie dokumenti, uz kuriem dienests atsaucies kā tādiem, kuros konstatēts nepatiesas informācijas sniegšanas fakts. Tomēr minētais nenozīmē, ka tiesa attiecīgi var formāli pārbaudīt tikai to, vai tiešām audita ietvaros dienests ir izdarījis secinājumu par nepatiesas informācijas norādīšanu deklarācijā; ja pieteicējs lēmumu par izslēgšanu no reģistra pārsūdzējis, izvirzot argumentu, ka attiecīgais dienesta secinājums nav pareizs, tiesai, pārskatot šo lēmumu, tas ir jāpārbauda. Pretējā gadījumā veidotos situācija, kurā administratīvā akta par personas izslēgšanu no reģistra kontrole tiesā pēc būtības vispār nenotiek (ir tikai formāla), kas ir nepieļaujami, jo īpaši ņemot vērā, ka izslēgšana no reģistra ir smagas sekas un būtiski ietekmē personas saimnieciskās darbības veikšanas iespējas.

Senāts nenoliedz, ka vienu un to pašu apstākļu pārbaudīšana divās dažādās lietās (lietā par izslēgšanu no reģistra un lietā par audita rezultātā pieņemto lēmumu) nav efektīvākais lietu izskatīšanas veids, tomēr tas pats par sevi nav pamats atteikties pārbaudīt tiesā pārsūdzēta administratīvā akta pamatojumu. Šādu situāciju risināšanai tiesai ir dažādi instrumenti, proti, tiesa var apvienot lietas, kurās pārbaudāmi administratīvie akti, kuru pamatā ir vieni un tie paši apstākļi, vai arī, ja tas nav iespējams, tiesa var apturēt tiesvedību vienā no lietām, kamēr tiek iztiesāta otra lieta, un pēc tam strīdus apstākļus var atzīt par pierādītiem atbilstoši Administratīvā procesa likuma 153.panta trešajai daļai.

[8] Tādējādi vispārīgi kļūdains ir apgabaltiesas spriedumā norādītais, ka tas, vai tiešām pieteicēja deklarācijā sniegusi nepatiesu informāciju, izskatāmajā lietā nav jāvērtē tāpēc, ka attiecīgie apstākļi tiks pārbaudīti lietā par audita rezultātā pieņemtā lēmuma tiesiskumu. Kā jau minēts, tas, ka vieni un tie paši apstākļi ir pamatā arī citam administratīvajam aktam, par kuru ierosināta cita administratīvā lieta, pats par sevi nenozīmē, ka tāpēc tiesa var atteikties pārbaudīt administratīvā akta pamatojumu pēc būtības.

Izskatāmajā lietā pārsūdzētā lēmuma pamats, kas ir vispārīgi pakļauts tiesas kontrolei, ir dienesta izvirzītais apgalvojums, ka pieteicēja deklarācijā norādījusi nepatiesu informāciju (deklarējusi faktiski nenotikušus darījumus). Savukārt tas, ka pieteicēja pārsūdzējusi arī audita rezultātā pieņemto lēmumu (par kuru ierosināta lieta Nr. A420179217), nav apstāklis, kas var ietekmēt tiesas kompetenci (kontroles apjomu) šajā lietā.

Vienlaikus Senāts konstatē, ka izskatāmajā lietā pieteicēja, vēršoties tiesā, savu pieteikumu nav balstījusi uz apgalvojumu, ka dienesta secinājums, ka pieteicēja ir deklarācijā norādījusi nepatiesu informāciju, pēc būtības būtu nepareizs. Ne pieteikumā, ne apelācijas sūdzībā, ne kasācijas sūdzībā pieteicēja nav uzturējusi pozīciju, ka, pretēji pārsūdzētajā lēmumā norādītajam, tā deklarācijās ir sniegusi patiesu informāciju (deklarējusi faktiski notikušus darījumus). Šādā aspektā pieteicēja šīs lietas ietvaros vispār nav izteikusies. Pieteicēja gan pieteikumā, gan pēc tam arī apelācijas sūdzībā un daļēji arī kasācijas sūdzībā primāri runā tikai par to, ka pārsūdzētajā lēmumā nav izdarīti lietderības apsvērumi, tas nav pietiekami pamatots, pieteicēja nav pienācīgi uzklausīta un dienests, izslēdzot pieteicēju no reģistra, nav ņēmis vērā samērīguma principu un vienlīdzības principu. Tāpat pieteicēja norādījusi, ka, tās ieskatā, nepareizs ir tiesas secinājums, ka tiesas sēdē nepārbaudīti auditā konstatēti apstākļi ir pietiekams pamats, lai atzītu nepatiesu ziņu sniegšanu Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.panta pirmās daļas 5.punkta „b” apakšpunkta izpratnē. Tomēr vienlaikus pieteicēja pati nav izvirzījusi nevienu konkrētu argumentu, kāpēc pārsūdzētā lēmuma pamatā esošie auditā konstatētie apstākļi par nepatiesu ziņu norādīšanu deklarācijā konkrētajā gadījumā būtu nepareizi. Līdz ar to minētais pieteicējas iebildums izteikts vienīgi kontekstā ar pieteicējas uzskatu, ka lēmumu par personas izslēgšanu no reģistra nepatiesas informācijas deklarācijā sniegšanas dēļ varētu pieņemt tikai tad, ja būtu jau galīgi noslēdzies process par attiecīga audita lēmuma tiesiskuma kontroli. Tomēr šis pieteicējas uzskats nav pareizs, jo, kā to pareizi norādījusi apgabaltiesa, tiesību normas neparedz, ka lēmuma par personas izslēgšanu no reģistra priekšnoteikums būtu noslēgusies tiesvedība par audita lēmumu.

Līdz ar to Senāts secina, ka iepriekš minētā apgabaltiesas kļūda nav ietekmējusi lietas izskatīšanu, jo pieteicēja pieteikumā nav izvirzījusi tādus iebildumus, kurus pārbaudot tiesai būtu bijis pēc būtības jāpievēršas jautājumam par to, vai pareizs ir dienesta secinājums, ka pieteicēja deklarācijā bija norādījusi nepatiesu informāciju (deklarējusi faktiski nenotikušus darījumus). Turklāt Senāts konstatē, ka šobrīd jau ir spēkā stājies arī pieteicējai nelabvēlīgs spriedums lietā par audita rezultātā pieņemtā dienesta lēmuma tiesiskumu, proti, ir stājies spēkā apgabaltiesas spriedums lietā Nr. A420179217, dienesta lēmumu, kurā citstarp konstatēts faktiski nenotikušu darījumu deklarēšanas fakts, atzīstot par tiesisku.

[9] Kā jau minēts, pieteicējas galvenais arguments lietā (un tas tiek uzturēts arī kasācijas sūdzībā), ir tas, ka, piemērojot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.panta pirmās daļas 5.punkta „b” apakšpunktu un 79.panta trešo daļu, iestādei būtu jāizsver, vai konkrētā gadījumā ir lietderīgi konkrēto personu izslēgt no reģistra. Proti, pieteicēja nepiekrīt, ka minētās tiesību normas paredz obligātā administratīvā akta izdošanu.

Atbildot uz šo argumentu, Senāts norāda, ka pareizs ir apgabaltiesas secinājums, ka likumdevējs situācijā, kurā konstatēta nepatiesas informācijas sniegšana deklarācijā, ir paredzējis obligātā administratīvā akta izdošanu. Uz to skaidri norāda gan Pievienotās vērtības nodokļa 73.panta pirmajā daļā, gan 79.panta trešajā daļā lietotais imperatīvais formulējums „dienests *izslēdz*” (nevis, piemēram, „var izslēgt” vai „ir tiesīgs izslēgt”).

Tas, ka pirms tam spēkā esošajā likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” nepatiesas informācijas sniegšana deklarācijā bija norādīta kā gadījums, kurā dienestam ir tiesības, bet ne pienākums nodokļu maksātāju izslēgt no reģistra, nenozīmē, ka, pieņemot jauno likumu, likumdevējs nevarētu regulējumu mainīt. Savukārt pieteicējas norādītā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.panta trešā daļa, pretēji pieteicējas uzskatam, tieši vēl papildus apliecina to, ka 73.panta pirmajā daļā uzskaitītajos gadījumos likumdevējs paredzējis obligāta administratīvā akta izdošanu par personas izslēgšanu no reģistra. Proti, 73.panta pirmajā daļā likumdevējs ir uzskaitījis apstākļus, kuriem iestājoties, dienests *izslēdz* nodokļu maksātāju no reģistra. Savukārt šā panta trešajā daļā likumdevējs izdalījis tos gadījumos, kuros dienestam *ir tiesības*, bet ne pienākums izslēgt nodokļu maksātāju no reģistra. Likuma, ar kuru Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.pants tika papildināts ar trešo daļu, anotācijā uzsvērts, ka likumā attiecībā uz konkrētiem gadījumiem tiek noteiktas tiesības lemt par nodokļu maksātāja izslēgšanu no reģistra, neparedzot izslēgšanu kā obligātu nosacījumu (<http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/6D725ED53197F587C2257F09005296F9?OpenDocument>). Tādējādi ir acīmredzami, ka likumdevējs ir vēlējies nodalīt tos gadījumus, kuros nodokļa maksātāja izslēgšana tiek noteikta kā obligāta, un tos gadījumos, kuros izslēgšana no reģistra atstāta dienesta ieskatā. Nepatiesas informācijas sniegšana deklarācijā ir ietverta 73.panta pirmajā daļā, kurā uzskaitīti tie gadījumi, kuros nodokļu maksātāja izslēgšana no reģistra ir obligāta. Tādējādi Senātam nav šaubu, ka likumdevējs šādā gadījumā paredzējis obligātā administratīvā akta izdošanu.

Pieteicējas vispārīgi apgalvojumi, ka nebūtu samērīgi bez individuāla izvērtējuma izslēgt nodokļu maksātāju no reģistra par jebkuru deklarācijā norādītu nepatiesu informāciju, nav iemesls, lai neņemtu vērā tiesību normās skaidri noteikto. Kā pareizi norādījusi apgabaltiesa, nepatiesas informācijas norādīšana nodokļu deklarācijā noved pie izvairīšanās no nodokļu nomaksas un/vai nepamatotas nodokļu sistēmas izmantošanas, un šāda rīcība ne tikai samazina valsts budžeta ieņēmumus, bet ilgtermiņā apgrūtina valsts iespējas atbilstošā kvalitātē un apjomā uzlabot situāciju sociālās aizsardzības, izglītības, veselības aprūpes, drošības un sabiedrības aizsardzības jomās. Līdz ar to ir saprotams, ka nepatiesas informācijas sniegšanu nodokļu deklarācijā likumdevējs vērtē kā tādu pārkāpumu, kura dēļ personu ir pamats izslēgt no reģistra. Tā ir likumdevēja kompetence izvēlēties, ar kādiem līdzekļiem cīnīties pret negodprātīgiem vai nepietiekami rūpīgiem nodokļu maksātājiem. Senāts nesaskata, ka likumdevēja paredzētās tiesiskās sekas, lai arī nenoliedzami bargas, būtu acīmredzami nesamērīgas.

Turklāt, kā to pareizi norādījusi apgabaltiesa, tas, ka likumdevējs konkrētos gadījumos ir paredzējis obligātā administratīvā akta izdošanu, nenozīmē, ka līdz ar to ir izslēgta jebkāda iespēja izvērtēt normu piemērošanas samērīgumu konkrētā situācijā. Arī obligātā administratīvā akta izdošanas gadījumā tiesību piemērotājam ir jāizdara samērīguma apsvērumi, ja konkrētā gadījuma īpašie apstākļi to prasa. Tādējādi, ja tiešām kāds konkrēts gadījums būs tāds, ka būtu acīmredzami nesamērīgi personu izslēgt no reģistra, tad tiesību piemērotājam, atsaucoties uz samērīguma principu, būs pamats atkāpties no minētajās Pievienotās vērtības nodokļa likuma normās imperatīvi paredzēto tiesisko seku piemērošanas.

Savukārt tas, ka nevar izslēgt izņēmuma gadījumus, kuros samērīguma princips attaisnos likumā paredzēto tiesisko seku nepiemērošanu, nenozīmē, ka attiecīgās imperatīvās tiesību normas kā tādas vērtējamas kā vispārīgi neatbilstošas samērīguma principam. Tādējādi nepamatots ir arī kasācijas sūdzības arguments, ka tiesa, interpretējot piemērojamās Pievienotās vērtības nodokļa likuma normas, nepamatoti nav ņēmusi vērā, ka šīs normas būtu uzskatāmas par neatbilstošām Latvijas Republikas Satversmei (samērīguma principam).

[10] Izskatāmajā lietā, kā to pamatoti secinājusi apgabaltiesa, pieteicēja nav norādījusi uz īpašiem apstākļiem, kas liktu apšaubīt pārsūdzētajā lēmumā paredzēto tiesisko seku samērīgumu. Kā jau minēts, dienests uzskata, ka pieteicēja nepatiesas informācijas sniegšanu pieļāvusi, deklarācijā uzrādot faktiski nenotikušus darījumus. Senāta ieskatā, nav pamata uzskatīt, ka šāda veida nepatiesas informācijas sniegšana deklarācijā būtu tāds gadījums, kurā izslēgšana no reģistra būtu acīmredzami nesamērīga. Arī pieteicēja nav argumentējusi, kāpēc šāda veida nepatiesas informācijas sniegšana būtu uzskatāma par tik īpašu un netipisku gadījumu, ka likumdevēja paredzēto tiesisko seku piemērošana būtu nesamērīga. Lai arī pieteicēja gan kasācijas sūdzībā, gan visā tiesvedības gaitā ir plaši izteikusi savu neapmierinātību ar to, ka ne iestāde, ne tiesa neesot izvērtējusi to, vai konkrētajā gadījumā pieteicējas izslēgšana no reģistra ir bijusi samērīga, vienlaikus pieteicēja nav norādījusi nevienu konkrētu argumentu, kāpēc pieteicējas izslēgšanu no reģistra būtu pamats uzskatīt par nesamērīgu.

[11] Nepamatots ir kasācijas sūdzībā izvirzītais arguments, ka pienākums pirms personas izslēgšanas no reģistra izdarīt lietderības apsvērumus izrietot no tā, ka dienests pirms šāda lēmuma pieņemšanas veicot faktisko rīcību – īsteno nodomu lemt par personas izslēgšanas no reģistra. Darbības, kuras iestāde veic, gatavojoties administratīvā akta izdošanai, ir starpdarbības attiecīgā administratīvā akta izdošanas procesā, nevis faktiskā rīcība Administratīvā procesa likuma izpratnē. Līdz ar to nav nekāda pamata šādas starpdarbības aplūkot atrauti no konkrēto procesu noslēdzošā lēmuma – administratīvā akta. Tā kā konkrētajā gadījumā šis administratīvais akts ir obligātais administratīvais akts, tad, kā to pareizi norādījusi tiesa, iestādei nebija pienākuma izdarīt lietderības apsvērumus, un tas attiecas arī uz konkrētā administratīvā procesa starpdarbību veikšanu.

[12] Nepamatots ir arī pieteicējas arguments par to, ka apgabaltiesa lietas izskatīšanā pieļāvusi vienlīdzības principa pārkāpumu. Pirmkārt, kasācijas sūdzībā nav norādīts uz konkrētiem analogiem gadījumiem, kurus apgabaltiesai būtu vajadzējis aplūkot un izvērtēt vienlīdzības principa kontekstā. Vispārīgs apgalvojums, ka ir vispārzināms, ka līdzīgos apstākļos personas netiek izslēgtas no reģistra, ir nekonkrēts, jo nav pamata uzskatīt, ka tiesai būtu vispārzināms tas, kādus administratīvos aktus kādos gadījumos dienests neizdod. Pretēji kasācijas sūdzībā norādītajam, tiesa, pārbaudot pārsūdzētos lēmumus par nodokļu uzrēķiniem, nepievērš uzmanību tam, vai pieteicējiem tiesvedības laikā ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāja statuss, jo, pārbaudot attiecīgo administratīvo aktu tiesiskumu, tiesa vērtē apstākļus, kas bija laikā, par kuru dienests veicis auditu. Otrkārt, kā to pareizi norādījusi apgabaltiesa, pat ja būtu konstatējami gadījumi, kuros nodokļu maksātājs par nepatiesas informācijas sniegšanu deklarācijā tomēr netiek izslēgts no reģistra, tas pats par sevi nebūtu pamats uzskatīt, ka līdz ar to arī pieteicēja no reģistra izslēgta nepamatoti. Tas, ka iestāde kļūdaini nav piemērojusi obligātās tiesiskās sekas vienā gadījumā, nenozīmē, ka līdz ar to arī citas personas var pieprasīt, lai kļūdainā prakse tiek turpināta.

[13] Rezumējot minēto, Senāts atzīst, ka pieteicējas kasācijas sūdzība ir nepamatota, un līdz ar to pārsūdzētais apgabaltiesas spriedums atstājams negrozīts.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 5.oktobra spriedumu, bet SIA „AR INVEST” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.