

**ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA**

Lieta Nr.A420176118
AA43-1064-18/12

LĒMUMS

Rīgā

2018.gada 30.maijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnesis referents Kaspars Berķis,
tiesneši Māris Birzgalis un Lauma Paeglkalna,

rakstveida procesā izskatījusi Valsts ieņēmumu dienesta blakus sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 24.aprīļa lēmumu,

konstatēja

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – Dienests) 2018.gada 26.janvārī pieņēma lēmumu Nr.30.1-8.62.1/27830 (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru nolēma atteikt pieteicēju zvērinātu advokātu biroju „Šķiņķis Pētersons” reģistrēt Dienesta pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk - PVN) maksātāju reģistrā. Lēmumā secināts, ka zvērinātu advokātu birojs nav patstāvīgs tiesību subjekts, bet ir pielīdzināms civiltiesiskajai sabiedrībai, kas darbojas uz sabiedrības līguma pamata, un līdz ar to tas neatbilst nevienam no Pievienotās vērtības nodokļa likuma (turpmāk – PVN likums) 56.panta pirmajā daļā minētajiem subjektiem, kurus Dienests reģistrē PVN maksātāju reģistrā.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja.

Ar Dienesta ģenerāldirektores 2018.gada 28.februāra lēmumu Nr.30.1-8.2/56763 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Administratīvajā rajona tiesā 2018.gada 26.martā saņemts pieteicēja pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atzīšanu par pretiesisku un pienākuma uzlikšanu Dienestam reģistrēt pieteicēju PVN maksātāju reģistrā, kā arī nemantiskā kaitējuma atlīdzināšanu, rakstveidā atvainojoties pieteicējam. Pieteikumā izteikts arī lūgums pagaidu noregulējuma ietvaros uzlikt pienākumu Dienestam reģistrēt pieteicēju PVN maksātāju reģistrā.

Pieteikumā un lūgumā ietverti turpmāk minētie apsvērumi.

[2.1] Pretēji Dienesta norādītajam pieteicējs ir juridiska persona. Vērtējot zvērinātu advokātu un zvērinātu advokātu biroja statusa jautājumus, ņemams vērā ne vien regulējums, kas ietverts Latvijas Republikas Advokatūras likumā (turpmāk - Advokatūras likums), bet arī Latvijas Zvērinātu advokātu kolēģijas statūti (turpmāk - Statūti) un Latvijas Zvērinātu advokātu padomes (turpmāk - Padome) lēmumi. No Advokatūras likuma 116.panta, Statūtiem un Padomes lēmumiem skaidri izriet, ka tāds zvērinātu advokātu birojs, kurā atbilstoši Statūtu 2.3.5.1.punktam vairāku zvērinātu advokātu sadarbība pamatojas uz dibinātāju kopēju atbildību par juridiskās palīdzības sniegšanu, ir uzskatāms par juridisku personu.

[2.2] Dienesta secinājums, ka zvērinātu advokātu biroji nav patstāvīgi tiesību subjekti un nevar uzņemt tiesības un pienākumus, ir pretrunā tiesiskajai realitātei. Realitātē Dienests ne vien reģistrē zvērinātu advokātu birojus, tostarp pieteicēju, nodokļu maksātāju reģistrā un citus arī PVN maksātāju reģistrā, bet pat veic, piemēram, datu atbilstības pārbaudes un uzrēķina papildu budžetā maksājamo PVN. Tāpat lielākā daļa zvērinātu advokātu biroju saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 13.panta pirmo daļu ir reģistrējušies Dienestā kā darba devēji un sniedz ziņojumus par biroju darbiniekiem, kuri nav advokāti. Visbeidzot, zvērinātu advokātu biroji kā patstāvīgi tiesību subjekti piedalās un uzvar valsts un pašvaldību iestāžu organizētajās publisko iepirkumu procedūrās un kā pieteicēji vai prasītāji piedalās attiecīgi gan administratīvajās, gan civillietās.

[2.3] Pārsūdzētajā lēmumā kļūdaini secināts, ka pieteicējs ir pielīdzināms Civillikumā minētajai sabiedrībai. Tas, ka saskaņā ar Advokatūras likuma 116.pantu zvērinātu advokātu birojs jāreģistrē Padomē, kas apstiprina tā dibināšanu, izdodot administratīvo aktu, pamato to, ka zvērinātu advokātu birojs nav Civillikumā regulētā sabiedrība, bet gan juridiska persona. Turklāt pieteicējs saskaņā ar nolikumu mantiski atbild par nodarīto kaitējumu un zaudējumiem ar savu mantu, un tikai tad, ja pieteicējam nepietiek mantas vai to nesedz civiltiesiskās atbildības apdrošināšana, pieteicēja partneri atbild nesegtajā daļā.

[2.4] Pārsūdzētais lēmums ir pretrunā Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām par Eiropas Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – PVN direktīva) 9.panta 1.punkta interpretāciju.

[2.5] Dienests ir nostādījis pieteicēju nepamatoti nevienlīdzīgā stāvoklī salīdzinājumā ar citiem zvērinātu advokātu birojiem, kuri ir reģistrēti PVN maksātāju reģistrā un nav izslēgti no tā. Tādējādi pārkāpts Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 91.pantā un Administratīvā procesa likuma 6.pantā nostiprinātais tiesiskās vienlīdzības princips.

[2.6] Pārsūdzētais lēmums neatbilst samērīguma principam. Lēmuma radīto kaitējumu pieteicējam nevar attaisnot lielāks labums, ko no tā gūtu sabiedrība. Tieši pretēji, tas kaitē arī visai sabiedrībai.

[2.7] Pārsūdzētais lēmums ir radījis un ik dienu turpina radīt pieteicējam ievērojamus zaudējumus. Pieteicējam par tā saimnieciskajai darbībai nepieciešamajām precēm un pakalpojumiem ir jāmaksā par 21% vairāk nekā citiem zvērinātu advokātu birojiem.

Tāpat atbilstoši PVN likuma 55.panta pirmajai daļai pieteicējam nav tiesību sniegt juridisko palīdzību tādām citas Eiropas Savienības dalībvalsts klientam, kurš nav reģistrēts Latvijas PVN maksātāju reģistrā. Pieteicējs ir bijis spiests atteikties juridiskās palīdzības sniegšanu šādiem klientiem, un tas rada zaudējumus, kas izpaužas kā negūtā peļņa. Lai vēl vairāk nezaudētu tirgus daļu, pieteicējs ar atsevišķiem citu dalībvalstu klientiem ir noslēdzis juridiskās palīdzības līgumus, joprojām neizrakstot par to rēķinus. Kamēr pieteicējs nebūs reģistrēts PVN maksātāju reģistrā, tas nevarēs izrakstīt rēķinus par darbu, izpildot minētos līgumus.

Turklāt nepārtraukti tiek radīts kaitējums pieteicēja reputācijai. Potenciālajiem klientiem rodas iespaids, ka pieteicējs veic kādas neatļautas darbības nodokļu tiesību jomā un tāpēc nav reģistrēts PVN maksātāju reģistrā. Atsevišķi biroja esošie klienti ir neizpratnē, ka advokātu birojs ar specializāciju tiesvedībā pret Dienestu atšķirībā no citiem zvērinātu advokātu birojiem nespēj panākt reģistrēšanu attiecīgajā reģistrā. Šī situācija rada iespaidu par pieteicēju kā mazāk kvalificētu juridisko pakalpojumu sniedzēju.

Minētais apliecina pieteicēja nepieciešamību pēc pagaidu aizsardzības.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 24.aprīļa lēmumu pieteicēja lūgums par pagaidu noregulējuma piemērošanu apmierināts, Dienestam nosakot pienākumu pieteicēju reģistrēt PVN maksātāju reģistrā.

Tiesas lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Lietā primāri noskaidrojams jautājums, vai birojs ir atzīstams par juridisku personu, un secīgi, vai birojs var sagaidīt no Dienesta tā reģistrēšanu PVN maksātāju reģistrā.

[3.2] Civillikuma 1407.pants noteic, ka par juridiskām personām atzīstamas valsts, pašvaldības, personu apvienības, iestādes, nodibinājumi un lietu kopības, kurām piešķirta juridiska personība.

Advokatūras likuma 116.pants noteic, ka zvērināti advokāti praktizē individuāli vai arī sadarbībā vienīgi ar citiem zvērinātiem advokātiem. Zvērināti advokāti var izveidot zvērinātu advokātu birojus, kurus reģistrē Advokātu padomē. No minētās tiesību normas izriet, ka zvērināta advokāta darbības organizatoriskā forma var būt vai nu individuālā prakse vai nu advokātu birojs.

Atbilstoši Statūtu 2.3.6.1.apakšpunktam zvērinātu advokātu biroju uz dibinātāja iesnieguma pamata ir tiesīgs veidot arī viens advokāts. Savukārt no Statūtu 2.3.5., 2.3.6.2. un 2.3.6.3.apakšpunkta izriet, ka birojus var veidot arī vairāki advokāti kopā, turklāt atšķirīga kārtība noteikta atkarībā no tā, vai, dibinot biroju, 1) vairāki advokāti vienojas par kopēju sadarbību juridiskās palīdzības sniegšanā, ieskaitot atbildību par to un atbildību par visu izdevumu segšanu, kuri saistīti ar juridiskās palīdzības sniegšanu, vai 2) vairāki advokāti vienojas par kopīgu sadarbību vienīgi tādu izdevumu segšanā, kuri saistīti ar biroja darbinieku darba samaksu vai kopējo darba telpu izmaksām, bet juridisko palīdzību katrs advokāts sniedz individuāli. Pirmajā gadījumā birojs var darboties tikai uz nolikuma pamata, otrajā gadījumā – kā uz nolikuma, tā uz rakstiskas vienošanās pamata.

Kā norādīts Metodisko norādījumu par zvērinātu advokātu biroju nolikumiem, kas apstiprināti ar Padomes 2000.gada 22.februāra lēmumu Nr.128, 1.6.apakšpunktā un Atzinuma par zvērinātu advokātu biroju statusa jautājumiem, kas apstiprināts ar Padomes 2000.gada 21.novembra lēmumu Nr.251, 5.punktā, tikai tāda biroja nolikumā, kura dibinātāji vienojušies par kopējo sadarbību juridiskās palīdzības sniegšanā, ieskaitot atbildību par to un atbildību par visu izdevumu segšanu, kuri saistīti ar juridiskās palīdzības sniegšanu, var iekļaut norādījumu par zvērināta advokātu biroja pielīdzināšanu juridiskai personai Civillikuma izpratnē (sk. <http://www.advokatura.lv/lv/dokumenti-par-advokaturas-jautajumiem/radit/45/>).

Arī Padomes 2014.gada 16.septembra lēmumā Nr.172 norādīts, ka biroja partneri, ja viņu savstarpējā vienošanās atbilstoši Statūtu 2.3.5.1.apakšpunktam par kopēju sadarbību to paredz, var kopīgi lemt arī par juridiskās palīdzības sniegšanas jautājumiem. Attiecībā ar klientiem un trešajām personām birojs darbojas kā patstāvīgs subjekts, atbilstoši savam nolikumam un biroja rakstiskām vienošanām, kā arī biroja partneru lēmumiem (lēmuma 1.2.apakšpunkts). Zvērinātu advokātu birojs ir pielīdzināms juridiskajai personai Civillikuma 1407.panta izpratnē, jo tas ir personu apvienība. Tādēļ zvērinātu advokātu biroja vārdā var tikt slēgti darījumi (piemēram, atvērti norēķinu konti bankās, slēgti darba līgumi, telpu nomas līgumi, līgumi par mantas iegādi, par civiltiesiskās atbildības apdrošināšanu, utt.). Tādēļ advokātu birojs var būt reģistrēts kā darba devējs Dienestā un atrasties darba tiesiskajās attiecībās ar darbiniekiem, kas nav advokāti vai advokātu palīgi (lēmuma 1.8.apakšpunkts).

Tādējādi secināms, ka zvērinātu advokātu birojs, kas nodibināts atbilstoši Statūtu 2.3.5.1.apakšpunktam, var tikt uzskatīts par juridisku personu - personu apvienību.

[3.3] Atbilstoši pieteicēja nolikuma (*lietas 27.-29.lapa*), kas apstiprināts ar Padomes 2018.gada 16.janvāra lēmumu Nr.6, 1.2. un 2.2.apakšpunktam advokātu biroja izveidošanas mērķis ir biroja dalībnieku sadarbība juridiskās palīdzības sniegšanai. Tādējādi birojs atbilst Statūtu 2.3.5.1.apakšpunktam.

Otrkārt, juridiskas personas institūts kalpo tam, lai civiltiesiskā apgrozībā blakus fiziskām personām varētu piedalīties arī tādi komplicēti sociāli veidojumi kā valsts (kopumā), pašvaldība, statūtsabiedrības, uzņēmumi, kuriem ir sava nošķirta manta, par ko var tikt noslēgti darījumi un kas var būt par saistību izpildījuma un mantiskās atbildības objektu. Neatkarīgi no nosaukto pazīmju skaita zinātnieki vienisprātis, ka obligāta juridiskas personas pazīme ir mantas nošķirtība tādā līmenī, ka attiecīgais veidojums spēj izlemt jautājumus par rīcību ar šo mantu, arī gadījumos, kad tam jānes atbildība par uzņemtajām saistībām. Par juridiskām personām atzīst personu apvienības, kas izveidotas, nošķirot tām mantu civiltiesiskai darbībai (sk. *Latvijas Republikas Civillikuma komentāri: Ceturtā daļa. Saistību tiesības. Prof.K.Torgāns (zin.red.). Rīga: Mans Īpašums, 2000, 21.-22.lpp*).

Kā izriet no pieteicēja nolikuma 1.3.apakšpunkta, tad pieteicējam ir patstāvīga bilance un savi norēķinu konti bankā. Savukārt nolikuma 1.7.apakšpunkts noteic, ka pieteicējs mantiski atbild par nodarīto kaitējumu un zaudējumiem ar savu mantu. Ja pieteicējam nepietiek mantas zaudējumu un

kaitējumu segšanai un/vai to nesedz civiltiesiskās atbildības apdrošināšana, biroja partneri atbild nesegtajā daļā. Attiecībā uz civiltiesisko atbildību, kas izriet no profesionālās darbības, pieteicējs atbild ar savu mantu, un nesegtajā daļā atbild biroja partneris vai advokāts, kurš ir bijis atbildīgs par konkrētajiem klientiem sniegto juridisko palīdzību. Tādējādi secināms, ka nolikumā ir nošķirta pieteicēja kā zvērinātu advokātu biroja manta no biroja dalībnieku (īpašnieku) mantas.

Treškārt, bez mantiskās nošķirtības ir nozīmīga vēl viena cita pazīme: noteikta organizatoriska vienotība un struktūra, kas ļauj mantu pārvaldīt un rīkoties ar to. Atbilstoši nolikuma 4.1.apakšpunktam augstākā pieteicēja biroja pārvaldes institūcija ir partneru sapulce. Savukārt 4.3.apakšpunkts noteic, ka visi biroja partneri ir biroja vadītāji un veic biroja pārvaldes funkcijas atbilstoši partneru sapulces lēmumiem. Kā izriet no nolikuma, partneru sapulce ir tiesīga izlemt visus pieteicēja darbības jautājumus (4.2.apakšpunkts), tostarp par budžeta ienākumu un izdevumu tāmes un bilances apstiprināšanu vai grozīšanu (4.2.4.apakšpunkts). Tādējādi no iepriekš minētā secināms, ka pieteicēja biroja nolikumā ir noteikta organizatoriska vienotība un struktūra, kas pieņem lēmumus pieteicēja vārdā, tostarp pārvalda mantu. Proti, lēmumus pieteicēja vārdā pieņem partneru sapulce, savukārt sapulces pieņemtos lēmumus izpilda vadītāji (biroja partneri).

Ņemot vērā iepriekš secināto, atzīstams, ka pieteicējs pirmšķietami atbilst juridiskas personas statusam. Turklāt, kā izriet no pieteicēja nolikuma 1.8.apakšpunkta, ko ar 2018.gada 16.janvāra lēmumu Nr.6 ir akceptējusi Padome, pieteicējs pielīdzināms juridiskai personai.

[3.4] Dienests paskaidrojumos tiesai norādījis, ka PVN maksātāju reģistrā ir reģistrēti zvērinātu advokātu biroji atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 3.panta pirmās daļas 6.punktam, kas bija spēkā līdz 2009.gada 30.novembrim. Proti, tolaik spēkā esošā norma paredzēja tiesības PVN maksātāju reģistrā reģistrēt zvērinātu advokātu birojus. Savukārt ar grozījumiem minētajā likumā (stājās spēkā 2009.gada 1.decembrī) likumdevējs izslēdza advokātu birojus no to subjektu loka, kas ir reģistrējami PVN maksātāju reģistrā. Kā var secināt no Dienesta paskaidrojumiem, tad pēc minēto grozījumu veikšanas Dienests nav reģistrējis advokātu birojus PVN maksātāju reģistrā.

Tomēr, kā izriet no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli”, kas bija spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim, tad pēc 2009.gada 30.novembra likums atsevišķi nenoteica, ka PVN maksātāju reģistrā var reģistrēt zvērinātu advokātu birojus. Arī jaunais PVN likums, kas stājās spēkā 2013.gada 1.janvārī, atsevišķi nenoteic, ka PVN maksātāju reģistrā var reģistrēt zvērinātu advokātu birojus (sk. likuma 56.panta pirmo daļu).

Minētajam ir saprātīgs izskaidrojums, proti, kā jau iepriekš secināts, zvērinātu advokātu biroji pēc savas formas var būt gan tādi, kas atzīstami par juridiskām personām, gan tādi, kas nav atzīstami par juridiskām personām. Likumdevējs, izdarot grozījumus likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 3.panta pirmajā daļā un izslēdzot minētā panta pirmās daļas 6.punktu, izdarīja izšķiršanos par to, ka PVN maksātāju reģistrā ir iekļaujami tikai tādi zvērinātu advokātu biroji, kas atbilst juridiskas personas statusam. Bet, tā kā likums jau

noteica, ka PVN maksātāju reģistrā var reģistrēt juridiskas personas, citi grozījumi nav veikti, kā arī vēlāk Pievienotās vērtības likumā atsevišķi nav noteikts regulējums attiecībā uz zvērinātu advokātu birojiem.

Minēto apstiprina paša Dienesta rīcība, proti, Dienests PVN maksātāju reģistrā ir reģistrējis ne tikai zvērinātu advokātu birojus pēc 2009.gada 1.decembra, bet arī laikā, kad bija spēkā jaunais PVN likums (*lietas 83.-90.lapa*).

[3.5] Ņemot vērā visu iepriekš minēto, secināms, ka pārsūdzētais lēmums ir pirmšķietami prettiesisks.

[3.6] Kā var secināt no pagaidu aizsardzības lūguma subjektīvā kritērija pamatojuma, tad viens no zaudējumu rašanās iemesliem ir apstākļi, ka pieteicēja kā PVN maksātāja neregistrēšana apgrūtina iespējas slēgt sadarbības līgumus ar ārvalstu klientiem. Tāpat pieteicējam savā vārdā nav tiesiska pamata izrakstīt rēķinus, tajos iekļaujot PVN. Tādējādi pieteicējam rodas zaudējumi.

Kā norādījusi Augstākā tiesa, jo lielāka ticamība, ka pieteikums tiks apmierināts, jo zemāka robeža nosakāma, vērtējot, vai pieteicēja interešu aizskārums ir pietiekoši būtisks, lai būtu pamats piemērot pagaidu aizsardzības līdzekli. Proti, var būt pietiekami, ja pieteicējs vispār pamato, ka tam ir pamatota interese, lai pagaidu aizsardzības līdzeklis tiktu piemērots (*sk. sal. Augstākās tiesas 2007.gada 18.maija lēmuma lietā Nr.SKA-388/2007 17.punktu*).

Ievērojot minēto, konstatējams arī pagaidu aizsardzības piemērošanas subjektīvais kritērijs un lietā ir piemērojams pagaidu noregulējums.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 24.aprīļa lēmumu Dienests iesniedza blakus sūdzību, lūdzot minēto tiesas lēmumu atcelt un pieteicēja lūgumu par pagaidu noregulējuma piemērošanu noraidīt. Blakus sūdzībā ietverti turpmāk minētie apsvērumi.

[4.1] Tiesa ir izdarījusi nepamatotu un prettiesisku secinājumu, ka pieteicējs pirmšķietami ir uzskatāms par juridisku personu.

Lai gan tiesa ir norādījusi, ka normatīvajos aktos nav ietverta juridiskas personas definīcija, šim secinājumam var piekrist tikai daļēji, jo Civillikuma 1407.pants pēc būtības tomēr ietver juridiskas personas definīciju, kā galveno pazīmi nosakot to, ka tai ir jābūt piešķirtai juridiskajai personībai. Dienesta ieskatā sociālajam veidojumam būtu piešķirta juridiska personība tikai tad, ja tā būtu noteikta normatīvajā aktā, nevis paša sociālā veidojuma nolikumā. Pretējs secinājums (ka juridisko personību sev ar iekšēju aktu varētu noteikt pats sociālais veidojums) būtu pretrunā ar tiesību sistēmu kopumā, jo radītu absolūtu tiesisko nenoteiktību. Tādējādi zvērinātu advokātu birojs būtu atzīstams par juridisku personu tikai tad, ja tam juridiskā personība būtu piešķirta ar ārējo normatīvo aktu. Ņemot vērā, ka tiesas lēmumā minētie Padomes dokumenti nav atzīstami par ārējiem normatīvajiem aktiem, bet tikai iekšējiem dokumentiem, ar tiem personu apvienībai juridisku personību piešķirt nevar.

[4.2] Lai gan tiesa pamatoti ir norādījusi uz vienu no pazīmēm, kuras raksturo juridisku personu (mantas nošķirtība), tiesa to ir kļūdaini attiecinājusi uz konkrētās lietas apstākļiem. Kā norādīts juridiskajā literatūrā, juridiskas personas priekšrocība ir tā, ka juridiskā persona par savām saistībām atbild ar

savu mantu, bet dibinātāji un dalībnieki par juridiskās personas saistībām neatbild. Ja dibinātāji vai dalībnieki atbild par organizācijas saistībām ar savu mantu, tad šāda organizācija nav un nevar būt juridiska persona (sk. *Balodis K. Ievads civiltiesībās. Rīga: Zvaigzne ABC, 2007, 88.lpp.*). Ņemot vērā, ka no likuma un paša pieteicēja nolikuma izriet, ka pieteicēja dibinātāji atbild par pieteicēja saistībām, pieteicējs nav un nevar būt juridiska persona.

Analizējot zvērinātu advokātu mantisko atbildību, secināms, ka trešajām personām tiesiskās attiecības veidojas ar civiltiesiskās sabiedrības (zvērinātu advokātu biroja) biedriem kā kopparādniekiem vai kopkreditoriem, nevis ar civiltiesisko sabiedrību, jo tā juridiski nav tiesību subjekts. Līdz ar to civiltiesiskās sabiedrības biedri personīgi un solidāri atbild ar visu savu mantu par visām saistībām, kas noslēgtas saistībā ar civiltiesisko sabiedrību. Civillikuma 2248.pantā ir ietverta norma par civiltiesiskās sabiedrības biedru piedalīšanos tās peļņā un zaudējumos, taču šis regulējums ir ietverts Civillikuma sadaļā, kas regulē civiltiesiskās sabiedrības biedru savstarpējās mantiskās attiecības. Arī pieteicēja nolikumā paredzētais atbildības regulējums attiecas uz advokātu savstarpējām attiecībām, bet neietekmē kreditoru tiesības prasīt visas saistības izpildi kopumā no katra advokāta kā kopparādnieka. Tādējādi nav konstatējama pieteicēja atbildība par birojā praktizējošo zvērināto advokātu nodarītajiem zaudējumiem klientam, bet šī atbildība piemīt katram advokātam. Zvērinātu advokātu birojam neveidojas sava nošķirtā manta, ar kuru tas izpilda biroja saistības, tieši pretēji – saistības rodas un tās izpilda advokāti personiski. Arī ieņēmumu un izdevumu uzskaiti atbilstoši Advokatūras likuma 119.panta pirmajam teikumam kārtos katrs advokāts atsevišķi.

[4.3] Tiesa ir nepamatoti ignorējusi citas juridiskajā literatūrā minētās juridiskas personas pazīmes, piemēram, to, ka juridiska persona tiesībspēju iegūst ar valsts varas īstenošanai izdotu aktu. Lai gan zvērinātu advokātu biroji tiek reģistrēti Padomē, tie neiegūst juridiskās personas statusu, jo Padomes pieņemtais lēmums par advokātu biroja reģistrēšanu zvērinātu advokātu biroju reģistrā nav valsts varas izdots akts (administratīvais akts) un advokātu birojs pēc attiecīgās reģistrācijas netiek iekļauts publiskā reģistrā.

[4.4] Tiesa nav pievērsusi pietiekamu vērību PVN likuma 3.panta pirmajā daļā ietvertajai PVN maksātāja definīcijai. Zvērinātu advokātu birojs nav patstāvīgs subjekts, tas patstāvīgi neveic saimniecisko darbību, kā arī patstāvīgi nekārto grāmatvedības uzskaiti.

[4.5] Tiesa, izdarot secinājumus par likumdevēja gribu veikt grozījumus likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”, nav atsaukusies ne uz vienu apstākli vai pierādījumu, kas šos secinājumus pamatotu. Līdz ar to tiesas secinājumi ir tikai minējums par to, kādēļ PVN maksātāju loks ir ticis sašaurināts. Dienesta ieskatā, atceļot normatīvo regulējumu, kas noteica iespēju zvērinātu advokātu biroju reģistrēt par PVN maksātāju, likumdevējs ir izdarījis izšķiršanos par to, ka advokātu birojs nevar tikt reģistrēts PVN maksātāju reģistrā.

[5] Pieteicējs rakstveida paskaidrojumā papildus jau iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem norādījis turpmāk minēto.

[5.1] Pretēji blakus sūdzībā norādītajam zvērinātu advokātu biroju tiesībspēja tiek nodibināta ar valsts pārvaldes izdotu administratīvo aktu, proti, Advokatūras likuma 116.pantā minēto Padomes lēmumu par zvērinātu advokātu biroja reģistrēšanu.

Saskaņā ar Advokatūras likuma 20. un 21.pantu Latvijas Zvērinātu advokātu kolēģija (turpmāk - Kolēģija) ir publisko tiesību juridiskā persona, kuras rīcībspēju īsteno Padome un citas Kolēģijas institūcijas. Administratīvā procesa likuma izpratnē Padome ir iestāde. Tas ir konsekvēnti atzīts arī administratīvo tiesu praksē. Ar lēmumu par zvērinātu advokātu biroja reģistrāciju Padome nodibina konkrētas tiesiskas attiecības publisko tiesību jomā, kam likumdevējs padomi ir pilnvarojis ar Advokatūras likuma 116.pantu. Minētais lēmums atbilst visām Administratīvā procesa likuma 1.panta trešās daļas pazīmēm. Blakus sūdzībā ir izteikts vienīgi apgalvojums, ka šāds Padomes lēmums nav administratīvais akts, nenorādot tam nekādu pamatojumu.

[5.2] Nav patiess blakus sūdzībā izteiktais apgalvojums, ka zvērinātu advokātu biroji varētu pēc savas iegribas mainīt juridisko statusu, paši grozot savu nolikumu. Atbilstoši Advokatūras likuma 116.pantam advokātu birojs tiesībspēju iegūst ar Padomes lēmumu par reģistrāciju, nevis nolikuma parakstīšanu. Reģistrējot advokātu birojus, Padome vērtē to nolikumus. Tikai tādu biroju, kura nolikums atbilst tam nepieciešamajām prasībām (tostarp par kopīgu atbildību juridiskās palīdzības sniegšanā un patstāvīgu mantu), Padome reģistrē kā Statūtu 2.3.5.1.apakšpunktā minēto zvērinātu advokātu biroju, kas ir juridiska persona. Grozījumi advokātu biroja nolikumā, ja tie nav apstiprināti Padomē, nerada un nevar radīt izmaiņas attiecībā uz biroja statusu.

[5.3] Visi Padomes lēmumi par zvērinātu advokātu biroju reģistrāciju tiek publicēti Kolēģijas mājaslapā un izdevumā „Jurista Vārds”. Minētajās publikācijās tiek norādīts gan tas, kuri zvērināti advokāti praktizē attiecīgajā birojā, gan tas, kuri advokāti ir biroja vadītāji un tādējādi drīkst rīkoties biroja vārdā. Saprātīgi interpretējot Advokatūras likuma 116.pantā lietotos vārdus „reģistrē Padomē”, secināms, ka likumdevējs ir paredzējis, ka Padome uztur zvērinātu advokātu biroju reģistru, jo kaut ko reģistrēt var vienīgi reģistrā. Šāds reģistrs ir publiski pieejams Kolēģijas mājaslapā.

[5.4] Pieteicējam ir sava manta, un pieteicēja mantiskā atbildība ir nodalīta tāpat kā citām juridiskajām personām.

Vērtējot zvērinātu advokātu biroju kā subjektu, kuram ir patstāvīga mantiskā atbildība, ir jāņem vērā ne vien biroja attiecības ar tā partneriem (dibinātājiem), bet arī jebkuru advokātu, kurš praktizē birojā. Atbilstoši Statūtiem, Padomes apstiprinātajām instrukcijām un skaidrojumiem kā juridiska persona var tikt reģistrēts vienīgi Statūtu 2.3.5.1.apakšpunktā minētais zvērinātu advokātu birojs. Proti, tikai tāds birojs, kurā advokāti rakstiski vienojušies par kopēju sadarbību juridiskās palīdzības sniegšanā, ieskaitot atbildību par to. Šādi advokātu biroji ir mantiski atbildīgi par visu tajā praktizējošo advokātu sniegto juridisko palīdzību neatkarīgi no tā, vai attiecīgie advokāti ir biroja partneri.

Pieteicēja manta ir nodalīta no pieteicēja partneru mantas, jo, kamēr pieteicējam ir manta, pieteicēja saistību izpilde nevar tikt vērsta pret pieteicēja partneru personīgo mantu. Nolikumā iekļautais noteikums, ka pieteicēja partneri

atbild par pieteicēja saistībām tikai tad, ja pašam pieteicējam nepietiek mantas, neietekmē secinājumu par pieteicēja un tā partneru mantas šķirtību, bet gan ir vērtējama vienīgi kā papildu garantija pieteicēja iespējamajiem kreditoriem.

Turklāt pat „klasiskām” juridiskām personām, piemēram, kapitālsabiedrībām, mantiskās atbildības nošķiršana nav absolūta, jo par juridiskās personas saistībām noteiktos gadījumos atbild tās dibinātāji vai valdes locekļi.

[5.5] Nevar piekrist blakus sūdzībā norādītajam, ka ar 2009.gada 22.oktobra grozījumiem likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” likumdevējs būtu vēlējies noteikt, ka zvērinātu advokātu biroji turpmāk nebūs reģistrējami PVN maksātāju reģistrā.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 3.panta pirmās daļas 6.punkts pirms minētajiem grozījumiem paredzēja, ka „zvērinātu advokātu birojus reģistrē pēc to prakses vietas”. Tiesību normas formulējums liecina, ka tā drīzāk regulēja tehnisku jautājumu par teritoriālo piekritību zvērinātu advokātu biroju reģistrācijā, nevis konceptuālu jautājumu, vai vispār zvērinātu advokātu biroji ir reģistrējami PVN maksātāju reģistrā. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 3.panta pirmās daļas 6.punkts bija spēkā tikai vienu gadu, proti, no 2008.gada 29.novembra līdz 2009.gada 30.novembrim. Dienests zvērinātu advokātu birojus reģistrēja PVN maksātāju reģistrā gan pirms minētās tiesību normas pieņemšanas, gan tās spēkā esības laikā, gan arī pēc tās izslēgšanas no likuma (līdz pat 2015.gadam). Turklāt 2009.gada 22.oktobra grozījumu izstrādes materiāli neliiecina, ka ar tiem likumdevējs būtu vēlējies noteikt tik būtiskas izmaiņas kā aizliegumu zvērinātu advokātu birojiem turpmāk tikt reģistrētiem PVN maksātāju reģistrā. Grozījumu anotācijā pietiekami detalizēti aprakstītas visas grozījumos paredzētās izmaiņas, taču nekas nav minēts par zvērinātu advokātu biroju turpmāku neregistrēšanu reģistrā. Arī anotācijas 2.sadaļas 3.punktā, kur norādāma grozījumu ietekme uz uzņēmējdarbības vidi, administratīvo slogu komersantiem un pašnodarbinātajām personām, grozījumu jebkāda ietekme uz zvērinātu advokātu birojiem nav norādīta. Grozījumiem netika noteikts pārejas periods, kāds būtu nosakāms, ja ar šiem grozījumiem būtu bijis paredzēts tik būtiski ietekmēt visu zvērinātu advokātu biroju tiesības. Tāpat likumā netika ietverts regulējums par to, kā no PVN maksātāju reģistra izslēgt tos zvērinātu advokātu birojus, kuri tika reģistrēti līdz grozījumu spēkā stāšanās dienai. Minētie apstākļi kopsakarā liek domāt, kā tas secināts arī pirmās instances tiesas lēmumā, ka ar 2009.gada 22.oktobra grozījumiem likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” likumdevējs nav vēlējies paredzēt, ka zvērinātu advokātu biroji turpmāk nevarēs tikt reģistrēti PVN maksātāju reģistrā.

[6] Administratīvajā apgabaltiesā pēc tiesas pieprasījuma saņemti Padomes, Tieslietu ministrijas un Finanšu ministrijas viedokļi jautājumā par zvērinātu advokātu biroju tiesisko statusu un to tiesībām tikt reģistrētiem PVN maksātāju reģistrā.

[6.1] Padome, sniedzot viedokli, norāda, ka zvērinātu advokātu biroji, kurā vairāku zvērinātu advokātu sadarbība pamatojas uz dibinātāju kopēju

atbildību par juridiskās palīdzības sniegšanu, ir uzskatāmi par juridisku personu PVN likuma 56.panta pirmās daļas 2.punkta izpratnē. Arī civiltiesiska sabiedrība, kurā uz līguma pamata apvienojušās divas vai vairākas personas kopēja mērķa sasniegšanai ar kopīgiem spēkiem vai līdzekļiem, var būt juridiska persona Civillikuma 1407.panta izpratnē, ja tā atbilst juridiskas personas pazīmēm. Padomes reģistrētie zvērinātu advokātu biroji, kuros vairāku zvērinātu advokātu sadarbība pamatojas uz dibinātāju kopēju atbildību par juridiskās palīdzības sniegšanu, atbilst visām juridiskas personas pazīmēm - tie tiek reģistrēti Padomē, tiem ir sava nošķirta manta un noteikta organizatoriska struktūra.

Ilgus gadus pastāvēja kopīga izpratne par to, ka zvērinātu advokātu birojs, kurā vairāku advokātu sadarbība pamatojas uz dibinātāju kopēju atbildību par juridiskās palīdzības sniegšanu, ir juridiska persona. Tikai aptuveni pirms diviem gadiem Dienests sāka iebilst pret advokātu biroju reģistrēšanu PVN maksātāju reģistrā, atsakoties atzīt birojus par juridiskām personām. Padomes ieskatā šāda pieejas maiņa ir nepamatota, jo arī normatīvajos aktos, kas regulē PVN maksātāju reģistrāciju, nav veiktas tādas izmaiņas, kas pamatotu citādu juridiskas personas interpretāciju vai citādu pieeju advokātu biroju statusa noteikšanā. Arī PVN direktīva paredz ļoti plašu PVN maksātāja definīciju.

Šobrīd Tieslietu ministrija uz izskatīšanu Saeimā virza attiecīgus grozījumus Advokatūras likumā, kas apstiprinās Padomes viedokli par advokātu biroju statusu arī likumā, ne vien Padomes dokumentos un Statūtos.

[6.2] Tieslietu ministrija viedoklī norāda, ka no Advokatūras likuma 117.-119.panta izriet, ka visas darbības veic paši advokāti, nevis advokātu biroji. Proti, advokāti praktizē tieši un personiski, uz darba līguma pamata var pieņemt darbā personālu, par kura darbību viņi atbild un kuram ir aizliegts nodarboties ar juridiskās palīdzības sniegšanu, kā arī kārto savu ieņēmumu un izdevumu uzskaiti. Arī no Darba likuma 4.panta pirmajā daļā ietvertās darba devēja definīcijas izriet, ka advokātu birojā nodarbināto personu darba devējs ir advokāts (vai vairāki advokāti kopā) kā fiziska persona, nevis advokātu birojs. Līdz ar to advokātu birojs minēto tiesību normu izpratnē nevar uzņemties tiesības un pienākumus, nav atzīstams par juridisku personu un pēc savas būtības būtu pielīdzināms civiltiesiskajai sabiedrībai, kas darbojas uz sabiedrības līguma pamata.

[6.3] Finanšu ministrija par to, vai zvērinātu advokātu biroji ir uzskatāmi par PVN maksātājiem PVN direktīvas 9.panta 1.punkta izpratnē un vai pašreizējais tiesiskais statuss ir šķērslis to reģistrācijai Dienesta PVN maksātāju reģistrā, ir norādījusi, ka katrs gadījums ir vērtējams individuāli, ņemot vērā zvērinātu advokātu biroja tiesisko stāvokli atbilstoši nolikumā ietvertajiem nosacījumiem. Finanšu ministrija nesaskata šķēršļus zvērinātu biroju reģistrācijai PVN maksātāju reģistrā, ja advokātu birojs atbilst kādai no PVN likuma 56.panta pirmajā daļā uzskaitītajām personām.

[7] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 322.panta otrajai daļai blakus sūdzība tiek izskatīta rakstveida procesā.

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka Dienesta blakus sūdzība ir noraidāma.

[9] Novērtējot Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 24.aprīļa lēmumu kopsakarā ar blakus sūdzībā norādītajiem argumentiem un procesa dalībnieku paskaidrojumiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 24.aprīļa lēmumā izdarītos secinājumus par pareiziem un pietiekamiem. Papildus apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10] Lietā ir strīds par to, vai pieteicējs kā PVN maksātājs būtu reģistrējams Dienesta PVN maksātāju reģistrā.

Saskaņā ar PVN likuma 3.panta pirmo daļu PVN maksātājs ir persona, kura patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisko darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

PVN likuma 56.panta pirmā daļa noteic, ka Dienesta PVN maksātāju reģistrā reģistrē: 1) fiziskās personas; 2) juridiskās personas; 3) personālsabiedrības; 4) personu grupas pilnvaroto fizisko personu, ja personu grupa kopīgas saimnieciskās darbības veikšanai darbojas uz līguma pamata; 5) PVN grupu, norādot PVN grupas galveno uzņēmumu, kurš uzņemas saistības PVN grupas vārdā iesniegt nodokļa deklarāciju un pildīt citus reģistrēta nodokļa maksātāja pienākumus; 6) fiskālo pārstāvi.

[11] Savukārt atbilstoši PVN direktīvas 9.panta 1.punktam PVN maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par „saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.

Eiropas Savienības Tiesa, interpretējot minēto normu, vairākkārt ir atzinusi, ka „PVN direktīvas 9.panta 1.punktā izmantotie vārdi, it īpaši vārds „jebkura”, nozīmē, ka „nodokļa maksātāja” jēdziena definīcija ir plaša un ir vērsta uz patstāvīgumu saimnieciskās darbības veikšanā, tādējādi par PVN maksātājiem ir uzskatāmas visas personas, kas objektīvi atbilst šajā tiesību normā paredzētajiem kritērijiem - fiziskas vai juridiskas, kā publiskas, tā privātas, un pat iestādes bez tiesībsubjektības” (*sk., piem., Eiropas Savienības Tiesas 2015.gada 29.septembra sprieduma lietā Nr.C-276/14 28.punktu, 2016.gada 12.oktobra sprieduma lietā Nr.C-340/15 27.punktu*). Turklāt Eiropas Savienības Tiesa PVN maksātāja jēdzienu PVN direktīvas piemērošanas vajadzībām ir atzinusi par autonomi interpretējamu jēdzienu, proti, tādu, kurš visā Eiropas Savienībā interpretējams vienveidīgi, neatkarīgi no dalībvalstu nacionālajām tiesībām (*sk., piem., Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 25.aprīļa sprieduma lietā Nr.C-480/10 33.-34.punktu*).

No minētā izriet, ka arī Latvijas iestādēm un tiesām PVN maksātāja jēdziens būtu jātulko atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai, to tulkojot iespējami plaši.

[12] Konkrētajā gadījumā pieteicējam saskaņā ar nolikumu ir sava manta (3.punkts), patstāvīga bilance un savi norēķinu konti bankā (1.3.apakšpunkts), pieteicējs mantiski atbild par trešajām personām nodarīto kaitējumu un zaudējumiem (1.7.apakšpunkts), pieteicējam ir sava pārvaldes institūcija, kas ir tiesīga izlemt visus jautājumus (4.1.-4.3.apakšpunkts), pieteicējs var nodarbināt darbiniekus (4.7.apakšpunkts), atlīdzība par pieteicēja partneru un dalībnieku sniegto juridisko palīdzību tiek maksāta pieteicējam (4.9.apakšpunkts).

Pieteicēja nolikumu ir apstiprinājusi Padome, atbilstoši Advokatūras likuma 116.panta otrajai daļai reģistrējot pieteicēju Padomē. Augstākā tiesa vairākkārt ir atzinusi, ka Padome ir Kolēģijas kā atvasinātas publisko tiesību juridiskās personas orgāns un darbojas tās vārdā, tostarp tai var būt piešķirtas valsts varas pilnvaras valsts pārvaldes jomā (*sk., piem., Augstākās tiesas 2014.gada 8.maija lēmumu lietā Nr.SKA-375/2014*). Tādējādi apgabaltiesas ieskatā nav tiesisku šķēršļu, lai atzītu, ka Padomes lēmums par zvērinātu advokātu biroja reģistrēšanu, tāpat kā komercreģistra iestādes lēmums par komersanta reģistrēšanu, ir administratīvais akts, ar kuru zvērinātu advokātu birojam, ja tas atbilst noteiktajiem kritērijiem, tiek piešķirta juridiska personība.

Līdz ar to, sekojot Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai un iespējami plašāk interpretējot PVN maksātāja jēdzienu, konkrētajā gadījumā pieteicējs PVN maksāšanas vajadzībām būtu pielīdzināms juridiskai personai, jo pirmšķietami atbilst visām galvenajām juridiskas personas pazīmēm.

[13] Papildus no lietas materiāliem izriet, ka Dienests iepriekš zvērinātu advokātu birojus reģistrēja PVN maksātāju reģistrā un tikai pēdējā laikā, tostarp pieteicēja gadījumā, ir mainījis savu praksi.

Dienests šādu prakses maiņu pamato ar grozījumiem likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”, kas stājās spēkā 2009.gada 1.decembrī, kad likumdevējs esot izslēdzis zvērinātu advokātu birojus no to subjektu loka, kurus reģistrē PVN maksātāju reģistrā (līdz minētajiem grozījumiem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 3.panta pirmās daļas 6.punkts noteica, ka zvērinātu advokātu birojus reģistrē pēc to prakses vietas adreses, un ar grozījumiem likuma 3.panta pirmā daļa tika izteikta citā redakcijā, paredzot līdzīgu regulējumu, kāds šobrīd iekļauts PVN likuma 56.panta pirmajā daļā, bet zvērinātu advokātu birojus vairs nepieminot).

Tomēr Dienesta līdzšinējā prakse, kā jau norādījusi arī pirmās instances tiesa, minēto neapstiprina. No lietas materiāliem konstatējams, ka Dienests zvērinātu advokātu birojus ir reģistrējis PVN maksātāju reģistrā vismaz līdz 2015.gadam. Proti, apmēram vēl sešus gadus pēc grozījumiem, ar kuriem pamato savas rīcības maiņu.

Turklāt arī pēc 2009.gada grozījumiem, uz kuriem atsaucas Dienests, nekādas būtiskas izmaiņas PVN maksātāju lokā nav notikušas. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 3.panta pirmā daļa līdz brīdim, kad likums 2013.gada 1.janvārī zaudēja spēku, netika būtiski grozīta un no 2013.gada 1.janvāra spēkā esošajā PVN likumā tika pārņemta praktiski nemainītā veidā 56.panta pirmajā daļā.

Arī no Finanšu ministrijas sniegtā viedokļa izriet, ka tā nesaskata šķēršļus zvērinātu advokātu biroju reģistrēšanai PVN, ja katrs gadījums tiek individuāli izvērtēts, ņemot vērā zvērinātu advokātu biroja tiesisko stāvokli atbilstoši nolikumā ietvertajiem nosacījumiem.

Līdz ar to Dienesta prakses maiņai nav rodams loģisks, no tiesību normām izrietošs pamatojums. Turklāt no pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas apstākļiem nav iespējams secināt, kāpēc citos gadījumos Dienests zvērinātu advokātu birojus ir reģistrējis PVN maksātāju reģistrā, bet citos, kā pieteicēja gadījumā, ir atteicis reģistrāciju. Tādējādi pirmšķietami var piekrist pieteicējam, ka Dienests, pieņemot pārsūdzēto lēmumu, nav ievērojis vienlīdzības principu.

[14] Apgabaltiesas ieskatā ar minētajiem apsvērumiem pagaidu aizsardzības ietvaros ir pietiekami, lai konstatētu vismaz pirmšķietamu pārsūdzētā lēmuma pretiesiskumu.

Tāpat no pieteikumā ietvertās argumentācijas, kā jau to pamatoti konstatējusi pirmās instances tiesa, secināms, ka pagaidu aizsardzība pieteicējam ir arī objektīvi nepieciešama.

Turklāt Dienests ne blakus sūdzībā, ne arī pirmās instances tiesā sniegtajos paskaidrojumos nav norādījis uz jebkādiem riskiem apstākļi, ka līdz tiesas spriedumam tiktu atstāts spēkā pieteicējam piemērotais pagaidu noregulējuma līdzeklis un pieteicējs šajā laikā saglabātu PVN maksātāja statusu.

Līdz ar to pirmās instances tiesas lēmums par pagaidu noregulējuma piemērošanu ir atstājams negrozīts.

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

nolēma

Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 24.aprīļa lēmumu atstāt negrozītu, bet Valsts ieņēmumu dienesta blakus sūdzību noraidīt.

Lēmums nav pārsūdzams un stājas spēkā tā pieņemšanas brīdī.

Tiesnesis referents	<i>(personiskais paraksts)</i>	K.Berķis
Tiesneši	<i>(personiskais paraksts)</i>	M.Birzgalis
	<i>(personiskais paraksts)</i>	L.Paegļkalna

NORAKSTS PAREIZS

Administratīvās apgabaltiesas
kancelejas vadītājas vietniece
Rīgā, 2018.gada 30.maijā

Z.Vāgnere

Dokuments parakstīts ar drošu elektronisko parakstu un satur laika zīmogu