**Lietderības apsvērumu izdarīšana pirms lēmuma par personas iekļaušanu riska personu sarakstā**

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.3panta pirmās daļas gramatiskais teksts paredz iestādei rīcības brīvību, jo Valsts ieņēmumu dienestam, konstatējot likuma 1.panta 31.punkta kritēriju esību, ir tiesības pieņemt lēmumu, bet tam nav pienākuma šādu lēmumu pieņemt (izdošanas izvēles administratīvais akts). Tas nozīmē, ka Valsts ieņēmumu dienestam, apsverot, vai konkrētajā gadījumā lēmums par personas iekļaušanu riska personu sarakstā ir izdodams, ir jāizdara lietderības apsvērumi.

Lēmumam par riska personas statusa piešķiršanu ir jābūt vērstam uz negodīgu komersantu efektīvu atturēšanu no uzņēmējdarbības vides sasniegšanu. Līdz ar to, apsverot šāda lēmuma pieņemšanu, vispirms ir jānoskaidro, vai konkrētās lietas ietvaros konstatētie apstākļi liecina, ka šis mērķis ir apdraudēts un, ja jā, cik būtisks ir šis apdraudējums.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 27.jūnija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420330915, SKA-152/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0627.A420330915.3.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0627.A420330915.3.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Valters Poķis, Dzintra Amerika, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 30.septembra lēmuma Nr. 22.11/L-39557 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 14.februāra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests ar 2015.gada 25.augusta lēmumu pieteicēju [pers. A] iekļāva riska personu sarakstā, jo laikā, kad viņš bija SIA ,,[Nosaukums]” amatpersona, iestājās apstākļi, kas bija par pamatu komercsabiedrības saimnieciskās darbības apturēšanai. Pieteicējs apstrīdēja minēto lēmumu. Ar dienesta 2015.gada 30.septembra lēmumu Nr. 22.11/L-39557 noraidīts pieteicēja apstrīdēšanas iesniegums un sākotnējais lēmums atzīts par tiesisku.

[2] Pieteicējs iesniedza tiesā pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2017.gada 14.februāra spriedumu pieteikumu noraidīja. Tiesas spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Dienests ir pareizi konstatējis visus likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „c” apakšpunktā norādītos priekšnoteikumus pieteicēja iekļaušanai riska personu sarakstā, proti, pieteicējs ir bijis amatpersona komercsabiedrībā, pieteicēja amata pienākumu pildīšanas laikā ir iestājušies apstākļi, kas bija par pamatu komercsabiedrības saimnieciskās darbības apturēšanai, un no dienas, kad dienests ir pieņēmis lēmumu par komercsabiedrības saimnieciskās darbības apturēšanu, nav pagājuši divi gadi.

Atbilstoši publiski pieejamai komercreģistra informācijai pieteicējs no 2008.gada 12.maija ir SIA ,,[Nosaukums]” likvidators. Saskaņā ar Komerclikuma 322.panta pirmo daļu likvidatoram ir visas valdes tiesības, kas nav pretrunā ar likvidācijas mērķi. Līdz ar to likvidators kopumā ir atbildīgs par sabiedrības darbību tās likvidācijas procesā, tostarp par grāmatvedības kārtošanu un nepieciešamo pārskatu un deklarāciju iesniegšanu dienestam.

Ar dienesta 2015.gada 21.maija vēstuli SIA ,,[Nosaukums]” tika brīdināta par saimnieciskās darbības apturēšanu, ja līdz 2015.gada 4.jūnijam nodokļu administrācijai netiks iesniegti sabiedrības gada pārskati un uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas par laiku no 2008. līdz 2014.gadam. Tā kā brīdinājumā norādītais pārkāpums netika novērsts, dienests 2015.gada 9.jūnijā pieņēma lēmumu Nr. 8.72.2/L-23628 apturēt SIA ,,[Nosaukums]” saimniecisko darbību.

[3.2] Lietā nav nozīmes tam, ka pieteicējs bija iniciators kriminālprocesam par likvidējamās SIA „[Nosaukums]” bijušo amatpersonu pieļautajiem pārkāpumiem. Šie papildu apstākļi paši par sevi neatbrīvo pieteicēju no tiesību normās noteiktā pienākuma iesniegt deklarācijas un gada pārskatus. Attiecībā uz grāmatvedības dokumentiem, kas iesniegti kriminālprocesa vajadzībām, pieteicējam bija iespēja parūpēties par nepieciešamo dokumentu kopiju izgatavošanu pirms dokumentu nodošanas policijai, vai arī lūgt kriminālprocesa ietvaros iepazīties ar gada pārskata un uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas sagatavošanai nepieciešamajiem dokumentiem.

Līdz ar to pieteicēja argumenti par to, ka viņš ir godprātīgi veicis likvidatora pienākumus, nav izšķiroši, lai atbrīvotu viņu no deklarāciju un gada pārskatu iesniegšanas pienākuma. Ievērojot to, ka pieteicēja rīcības rezultātā dienestam nebija iespēju iegūt informāciju par likvidējamās SIA „[Nosaukums]” finanšu plūsmu, dienests pamatoti secināja, ka pieteicējs atbilst riska personas statusam.

[3.3] Dienesta rīcība nevarēja radīt pieteicējam aizsargājamu tiesisko paļāvību neiesniegt gada pārskatus un deklarācijas.

Pienākums iesniegt gada pārskatus un deklarācijas ir noteikts ar likumu, līdz ar to šī pienākuma izpilde nav atkarīga no dienesta pieprasījuma. Arī no dienesta 2008.gada 27.novembra tematiskās pārbaudes akta neizriet, ka dienests ir akceptējis gada pārskatu un deklarāciju neiesniegšanu līdz kriminālprocesa pabeigšanai. Dienesta kā kreditora paustais viedoklis par likvidācijas procesa turpināšanu un aktīva sadarbība ar tiesībsargājošajām iestādēm nevar tikt iztulkota kā vispārējs akcepts neievērot likuma „Par nodokļiem un nodevām” un speciālajos nodokļu likumos noteiktos nodokļu maksātāja pienākumus. Savukārt no dienesta 2015.gada 27.jūlija lēmuma izriet, ka dienests pēc būtības ir piekritis, ka līdz kriminālprocesa pabeigšanai netiek iesniegts sabiedrības maksātnespējas pieteikums.

[3.4] Pieteicējs uzskata, ka lietā ir nepieciešams vērsties Satversmes tiesā ar pieteikumu par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta neatbilstību Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 1., 90., 91., 92. un 106.pantam. Administratīvā procesa likuma 104.panta otrā daļa noteic, ja tiesa uzskata, ka tiesību norma neatbilst Satversmei vai starptautisko tiesību normai, tā nosūta motivētu pieteikumu Satversmes tiesai. Konkrētajā gadījumā apgabaltiesai nerodas šaubas par lietā piemērojamās tiesību normas atbilstību augstāka spēka tiesību normām. Līdz ar to nav pamata vērsties Satversmes tiesā ar pieteikumu.

[4] Pieteicējs iesniedzis kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Tiesa nepareizi interpretēja likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punktu un secīgi to arī nepareizi piemēroja konkrētās lietas faktiskajiem apstākļiem. Tiesa arī nepiemēroja tās tiesību normas, kuras vajadzēja piemērot, proti, likuma „Par grāmatvedību” 2., 3. un 7.pantu, Gada pārskatu likuma 4.panta trešo daļu un Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.panta piekto daļu.

Ievērojot apstākli, ka saistībā ar iespējamu bijušo SIA „[Nosaukums]” amatpersonu dokumentu viltošanu, krāpšanu un naudas līdzekļu piesavināšanos bija ierosināts kriminālprocess, pieteicējam nebija iespējams ne saskaņā ar likumu, ne arī faktiski iesniegt SIA „[Nosaukums]” gada pārskatus un uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas. Pieteicējam nebija tiesību uzņēmuma gada pārskatos un deklarācijās uzrādīt tādus darījumus, par kuriem ne tikai nav zināms, vai tie faktiski notika vai nē, bet arī pastāv pamatotas aizdomas par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu.

[4.2] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka, izdodot nelabvēlīgu administratīvo aktu, iestādei atbilstoši Administratīvā procesa likuma 65.–67.pantam ir jāizdara lietderības apsvērumi.

Tiesa nav ņēmusi vērā apstākli, ka lēmums par personas iekļaušanu riska personu sarakstā nav obligātais administratīvais akts, tādējādi iestādei ir rīcības brīvība pieņemt šādu lēmumu. Tiesai bija jāpārbauda, vai dienests pienācīgi ir izdarījis lietderības apsvērumus, tostarp novērtējot, vai lēmums par personas iekļaušanu riska personu sarakstā ir nepieciešams un vai tas atbilst samērīguma principam.

SIA „[Nosaukums]” kopš likvidācijas sākuma nekādu saimniecisko darbību neveic un nevar veikt, līdz ar to pārskatu un deklarāciju neiesniegšana ir tikai formāla rīcība, kuras rezultātā nekāds vērā ņemams kaitējums nevienam nevarēja rasties.

Pieteicēja tiesību ierobežojums nav samērojams ar sabiedrības kopējām interesēm. Tāpat arī tiesa nav ņēmusi vērā, ka dienests nav ievērojis labas pārvaldības principu, kas prasa iestādei īstenot personu tiesību vai tiesisko interešu aizsardzību publiskās varas un ikvienas privātpersonas publiski tiesiskajās attiecībās.

[4.3] Tiesa nepamatoti nav vērsusies Satversmes tiesā saistībā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta neatbilstību Satversmes 1., 90., 91., 92. un 106.pantam.

Tiesa nav ņēmusi vērā, ka, piemērojot minēto normu, pirmkārt, tiek pārkāpts dubultās sodīšanas aizlieguma princips, jo normā noteiktie ierobežojumi pēc būtības atbilst soda pazīmēm un tie nav samēroti ar soda sankcijām, kas paredzētas Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā un Krimināllikumā par līdzīga rakstura darbībām. Otrkārt, ar dienesta lēmumu pieteicējam ir noteikts konkrētas nodarbošanās liegums, kas, ievērojot konkrētās lietas apstākļus un pieteicēja personību, ir nesamērīgs un netaisnīgs. Ar dienesta lēmumu ir radīta pazemojoša izturēšanās pret pieteicēju un pieteicējam ir nodarīti gan materiālie zaudējumi, gan arī morālas ciešanas. Cilvēktiesību ierobežojums, kas atņem pieteicējam attiecīgās tiesības pēc būtības, nekādā gadījumā nav samērīgs un nevar palikt spēkā.

[4.4] Ir pamats iesniegt pieteikumu Satversmes tiesā ar lūgumu izvērtēt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta atbilstību Satversmes 1., 90., 91., 92. un 106.pantam.

**Motīvu daļa**

[5] Administratīvā apgabaltiesa atzinusi, ka ir izpildījušies visi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „c” apakšpunktā noteiktie priekšnoteikumi, lai pieteicēju iekļautu riska personu sarakstā, jo pieteicējs ir bijis komercsabiedrības amatpersona brīdī, kad komercsabiedrības saimnieciskā darbība tika apturēta.

Savukārt pieteicējs iebilst pret likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta ,,c” apakšpunkta piemērošanu, norādot, ka pieteicēja iekļaušana riska persona sarakstā neatbilst lēmumā piemērotās tiesību normas mērķim (ierobežot iespējas reģistrēt komercsabiedrības, kuru patiesais dibināšanas mērķis ir saistīts ar starpnieka lomas izpildi noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas procesā un nodokļu izkrāpšanu). Tāpat pieteicējs norāda, ka lēmums par personas iekļaušanu riska personu sarakstā nav obligātais administratīvais akts un iestādei bija jāizdara lietderības apsvērumi, savukārt tiesai bija jāpārbauda, vai šis pienākums ir izpildīts.

Līdz ar to ir noskaidrojams, vai no tiesību normām iestādei izriet pienākums izdarīt lietderības apsvērumus.

[6] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punktā noteikts, ka par riska personu atzīstama tāda fiziskā persona, kura atbilst vismaz vienam no punktā norādītajiem pieciem kritērijiem. Punkta „c” apakšpunkts par riska personu atzīst personu, kura ir vai ir bijusi amatpersona komercsabiedrībā un tās amata pienākumu pildīšanas laikā ir iestājušies apstākļi, kas bija par pamatu komercsabiedrības saimnieciskās darbības apturēšanai, un no dienas, kad dienests ir pieņēmis lēmumu par komercsabiedrības saimnieciskās darbības apturēšanu, nav pagājuši divi gadi. Atbilstoši šā likuma 34.3panta pirmajai daļai dienestam pēc šā likuma 1.panta 31.punktā minēto kritēriju konstatācijas ir tiesības pieņemt lēmumu par personas iekļaušanu riska personu sarakstā.

Tātad likuma 34.3panta pirmās daļas gramatiskais teksts paredz iestādei rīcības brīvību, jo Valsts ieņēmumu dienestam, konstatējot likuma 1.panta 31.punkta kritēriju esību, ir tiesības pieņemt lēmumu, bet tam nav pienākuma šādu lēmumu pieņemt (izdošanas izvēles administratīvais akts). Tas nozīmē, ka dienestam, domājot par to, vai konkrētajā gadījumā lēmums ir izdodams, ir jāizdara lietderības apsvērumi.

[7] Viens no būtiskiem lietderības apsvērumu satura (Administratīvā procesa likuma 66.pants) elementiem ir mērķis, kas būtu jāsasniedz ar lēmuma pieņemšanu. Lietderības apsvērumu ietvaros ir jādomā par administratīvā akta nepieciešamību, lai sasniegtu leģitīmo mērķi, piemērotību šā mērķa sasniegšanai un administratīvā akta vajadzību. Ievērojot minēto, ir būtiski noskaidrot likumdevēja mērķi, kādam ir pieņemts regulējums par riska personas statusu. Arī vērtējot administratīvā akta samērību, vispirms ir jāapzina tās intereses, kuras aizsargā likums ar konkrēto regulējumu, lai varētu salīdzināt sabiedrības ieguvumu ar privātpersonas tiesību aizskārumu.

Tiesību normas par riska personām tika ieviestas ar likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””, kas stājās spēkā 2014.gada 1.janvārī. Šā likuma sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojumā (anotācijā) norādīts, ka grozījumi 1.pantā ir vērsti pret negodīgiem komersantiem, kuru izslēgšana no uzņēmējdarbības vides veicinās godīgu konkurenci un uzņēmējdarbības attīstību kopumā, aizstāvot sabiedrības intereses. Tas ir vērsts uz komercdarbības vides un saimnieciskās darbības vides sakārtošanu, izslēdzot no tās negodprātīgus komersantus. Tur arī norādīts, ka ir būtiski ierobežot iespējas reģistrēt komercsabiedrības, kuru patiesais dibināšanas mērķis ir saistīts ar starpnieka lomas izpildi naudas „atmazgāšanas” un nodokļu izkrāpšanas shēmās un kuru darbības organizētāji, kā arī patiesā labuma guvēji administratīvā procesa ietvaros nav identificējami. Kritēriji riska personas statusa noteikšanai ir izvēlēti, ņemot vērā Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošus statistikas datus par izmantotajiem paņēmieniem nodokļu izkrāpšanai no valsts budžeta. Mērķis aizsargāt sabiedrības intereses no pretlikumīgas rīcības ir proporcionāls noteiktajiem šķēršļiem, jo persona, kas izvairās no nodokļu samaksas, ar savu rīcību nodara zaudējumu valsts interesēm, tātad katram valsts iedzīvotājam, par ko likumdevējs paredzējis ne tikai administratīvo, bet arī kriminālo atbildību. Personas, kas atbilst riska personas statusam, ir nepieciešams efektīvi atturēt no turpmākas iesaistes komerctiesiskajā vidē, līdz ar to atteikšanās tās ierakstīt Uzņēmumu reģistrā vestajos reģistros ir samērīgākais veids, kā sabalansēt visu iesaistīto pušu tiesiskās intereses un tiesības (*http://titania.saeima.lv, 11.Saeimas likumprojekts Nr. 940/Lp11*).

Kā redzams, ieviešot regulējumu par riska personas statusu, likumdevēja mērķis bija efektīvi atturēt no uzņēmējdarbības vides negodprātīgus komersantus, lai veicinātu nodokļu iekasēšanu un sakārtotu uzņēmējdarbības vidi. Īpaši uzsvērta cīņa ar fiktīvajām komercsabiedrībām, kuru patiesais mērķis nav saimnieciskās darbības veikšana. Senāts atzīst, ka lēmumam par riska personas statusa piešķiršanu ir jābūt vērstam uz šā mērķa sasniegšanu. Līdz ar to, apsverot šāda lēmuma pieņemšanu, vispirms ir jānoskaidro, vai konkrētās lietas ietvaros konstatētie apstākļi liecina, ka šis mērķis ir apdraudēts un, ja jā, cik būtisks ir šis apdraudējums.

[8] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta ,,c” apakšpunkta piemērošana ir cieši saistīta ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta pirmo daļu, kas nosaka kritērijus, kad Valsts ieņēmumu dienests var apturēt nodokļu maksātāja saimniecisko darbību. Šajā tiesību normā uzskaitīto gadījumu satura analīze norāda, ka saimnieciskās darbības apturēšana ir saistāma ar dažāda veida nodokļu samaksas apdraudējumiem: gan ar tādiem gadījumiem, kad komercsabiedrība faktiski neveic saimniecisko darbību, gan arī ar tādiem gadījumiem, kas citādā veidā apdraud nodokļu samaksas sistēmas darbību kopumā.

Piemēram, saimniecisko darbību var apturēt, ja nodokļu maksātājs nodarbina personas, ar kurām nav noslēgts rakstveida līgums (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta pirmās daļas 1.punkts). Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta pirmās daļas 3.punkts savukārt paredz apturēt saimniecisko darbību, ja nodokļu maksātājs lieto kases aparātu, kuram ir mainīta programmatūra vai veiktas citas darbības, ar kurām radīta iespēja slēpt vai samazināt ar nodokļiem un nodevām apliekamo objektu.

[9] Senāta ieskatā, ņemot vērā, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta pirmā daļa aptver pietiekami plašu situāciju uzskaitījumu un ka tik plašā likuma piemērošanas jomā var nākties saskarties ar ļoti atšķirīgām dzīves situācijām, Valsts ieņēmumu dienestam, ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta mērķi, ir katrā atsevišķajā situācijā jāapsver nepieciešamība izdot administratīvo aktu par riska personas statusa noteikšanu. Proti, personas iekļaušana riska personu sarakstā ir attaisnojama, ja tā ir nepieciešama, lai nodrošinātu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta mērķu sasniegšanu. Dienestam ir jāvērtē tā rīcībā esošā informācija par konkrēto personu, apsverot, kādi fakti liecina, ka personas iekļaušana riska personu sarakstā ir objektīvi nepieciešama tiesību normas mērķa sasniegšanai. Tostarp ir jāizvērtē personas argumenti par to, ka konkrētajā gadījumā būtisks tiesību ierobežojums nebūtu samērīgs.

Ja Valsts ieņēmumu dienests nav lēmuma pamatojumā norādījis lietderības apsvērumus, tiesai būtu jāvērtē šāda trūkuma būtiskums. Ja pieteicēja argumenti neuzrāda tādus apstākļus, kuru dēļ dienesta lēmuma samērīgums ir apšaubāms, nav izslēgts, ka dienesta lēmums ir atstājams spēkā.

[10] Pieteicējs sūdzībā Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram ir norādījis uz apstākļiem, kas, pieteicēja ieskatā, liecina, ka lēmuma pieņemšana tomēr nav samērīga. Pieteicējs argumentējis, ka ir komercsabiedrības likvidators, kura faktiski neveic saimniecisko darbību. Lēmumā dienests ir aprobežojies ar faktu konstatēšanu, ka komercsabiedrības saimnieciskā darbība ir apturēta un šāda lēmuma pieņemšana ir saistīta ar pieteicēja kā amatpersonas darbību.

Jāpiekrīt pieteicējam, ka šie apstākļi citu starpā būtu jāvērtē, lai noskaidrotu, vai iekļaušana riska personu sarakstā ir samērīga.

Apgabaltiesa ir apstājusies pie likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punktā minēto kritēriju izpildes konstatēšanas, nenorādot apsvērumus par to, kādēļ konkrētajā situācijā lēmuma pieņemšana ir nepieciešama likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta mērķu sasniegšanai.

Tiesai, izskatot lietu pēc būtības, nav jāpārvērtē 2015.gada 9.jūnija lēmums Nr. 8.72.2/L-23628 un tajā ietvertā tiesību normu piemērošanas pareizība, tomēr kopējā situācijas analīze ir nepieciešama, lai varētu izskatīt jautājumu par konkrētas personas iekļaušanu riska personu sarakstā.

Senāts konstatē, ka konkrētajā lietā SIA „[Nosaukums]” saimnieciskā darbība ir apturēta, piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta pirmās daļas 2.punktu. Valsts ieņēmumu dienests likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta pirmās daļas 2.punktu piemēro tādējādi, ka tiek atzīts, ka izvairīšanās no nodokļu samaksas ir pierādīta, ja komercsabiedrība nav iesniegusi nodokļu deklarācijas vai informatīvās deklarācijas. Tādējādi, dienesta ieskatā, ir pietiekami, ja dienests konstatē iespējamību, ka ir notikusi izvairīšanās no nodokļu samaksas. Tam, kādā situācijā konkrētajā gadījumā dienests piemēroja likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta pirmās daļas 2.punktu, savukārt ir piešķirama nozīme, kad tiek vērtēta nepieciešamība pieņemt lēmumu par riska personas statusa noteikšanu. Ne katrs gadījums, kad nav iesniegta deklarācija, liecina par tik būtisku nodokļu iekasēšanas risku, ka komercsabiedrības amatpersona būtu iekļaujama riska personu sarakstā. Dienestam ir jānorāda papildu informācija, kas ļauj konstatēt, ka pārkāpums ir ne tikai formāls (deklarācijas iesniegšanas termiņu neievērošanu), bet pastāv pamatotas aizdomas, ka pārkāpuma rezultātā tiktu būtiski apdraudēta nodokļu iekasēšana. Tā kā konkrētajā gadījumā runa ir par likvidējamu komercsabiedrību, kuras saimnieciskā darbība ir būtiski ierobežota, šis pieteicēja arguments ir būtisks.

Arī pieteicēja norādītie apstākļi par iepriekšējās valdes darbību, kriminālprocesa esību, grūtībām piekļūt dokumentācijai, pat ja neizslēdz pieteicēja kā likvidatora pienākumu iesniegt nodokļu deklarācijas, var būt nozīmīgi, novērtējot nepieciešamību pieņemt nelabvēlīgu lēmumu attiecībā uz pieteicēju.

[11] Nav pamatots kasācijas sūdzības arguments, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkts neatbilst Satversmes 1., 90., 91. un 92.pantam, jo tiesību norma pārkāpj dubultās sodīšanas nepieļaujamības principu.

Lai ierobežojumam atzītu soda raksturu, ir jākonstatē sodam piemītošās jeb raksturīgās funkcijas, proti, gan prevencijas, gan tieši sodīšanas funkcija. Ievērojot ierobežojuma būtību un likumdevēja mērķi, šeit nav konstatējama sodīšanas funkcija un arī likumdevēja nolūks ierobežojumam tādu piešķirt. Ierobežojums ir vērsts uz to, lai novērstu pašu nodokļu iekasēšanas apdraudējumu radošo stāvokli.

Tādēļ ir atzīstams, ka personai noteiktajam ierobežojumam, iekļaujot to riska personu sarakstā, nav soda rakstura (*Senāta 2019.gada 30.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-66/2019 (LV:AT:2019:0130.A420199815.2.S) 7.punkts*).

Turklāt, pat ja to uzskatītu par sodu, tam katrā ziņā nav atzīstams kriminālsoda raksturs. Kā Senāts jau norādījis citā līdzīgā lietā, riska personas tiesiskā statusa noteikšana un no tā izrietošais ierobežojums piedalīties komersanta vadīšanā un saimnieciskajā darbībā nav pielīdzināma personas kriminālsodīšanai. Šis tiesību ierobežojums var tikt nekavējoši pārskatīts, ja mainās tiesiskā statusa noteikšanas pamatā esošie apstākļi. Kriminālsodam ir pavisam cita bardzības pakāpe un ievērojami būtiskāka ietekme uz personas turpmāko dzīvi un nodarbošanos (*Senāta 2017.gada 21.marta sprieduma lietā Nr. SKA-599/2017 (A420147815) 7.punkts*).

Arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa ir atzinusi, ka personai noteikta ierobežojuma dibināt jaunas sabiedrības ar ierobežotu atbildību vai kļūt par amatpersonām šādās sabiedrībās sakarā ar tās pārkāpumiem komercdarbībā, kuru rezultātā bija iestājusies sabiedrību maksātnespēja, mērķis ir aizsargāt kreditoru, dalībnieku un sabiedrības intereses, bet tas nav pielīdzināms kriminālsodam (*Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2007.gada 1.februāra lēmumi lietās Storbråten pret Norvēģiju, iesniegums Nr. 12277/04, un Mjelde pret Norvēģiju, iesniegums Nr. 11143/04*; *Senāta 2019.gada 30.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-66/2019 (LV:AT:2019:0130.A420199815.2.S) 8.punkts*).

Līdz ar to konkrētajā gadījumā nav pamata tālāk apskatīt jautājumu par dubultās sodīšanas aizlieguma principa pārkāpumu.

[12] Riska personas tiesiskā statusa regulējums vispārīgi nav pretējs Satversmei, jo tas ir noteikts ar likumu, tam ir leģitīms mērķis un nav konstatējams arī šāda regulējuma nesaprātīgums vai pārmērīga iejaukšanās privātpersonas tiesībās. Personas tiesību ierobežojums uz nodarbošanos var tikt nekavējoši pārskatīts, ja mainās tiesiskā statusa noteikšanas pamatā esošie apstākļi (*Senāta 2017.gada 21.marta sprieduma lietā Nr. SKA-599/2017 (A420147815) 7.punkts*).

Katrā atsevišķajā situācijā taisnīgu risinājumu var panākt, izmantojot jau esošajās tiesību normās iestādei doto rīcības brīvību. Vienlaicīgi tiesas uzdevums ir novērtēt to, vai iestāde ir pareizi izmantojusi tai piešķirto rīcības brīvību. Nelabvēlīga administratīvā akta gadījumā nepieciešamajiem apsvērumiem ir jābūt ietvertiem lēmumā, vai vismaz tiem jābūt skaidri izsecināmiem no lietas faktiskajiem apstākļiem.

[13] Tā kā apgabaltiesas spriedums neietver vērtējumu par to, vai Valsts ieņēmumu dienesta lēmums tiesību normā noteiktās rīcības brīvības robežās, ievērojot pieteicēja norādītos konkrētā gadījuma apstākļus, ir samērīgs un atbilstošs likuma mērķim, spriedums ir atceļams un lieta ir nododama atkārtotai izskatīšanai.

Senāts vērš uzmanību, ka 2016.gada 8.decembrī ar Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu Nr. 31.1-8.59.2/99668 pieteicējs ir izslēgts no riska personu saraksta. Ievērojot minēto, izskatot lietu no jauna, tiesai nepieciešams precizēt pieteikuma priekšmetu atbilstoši Administratīvā procesa likumā noteiktajām prasībām.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 14.februāra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt [pers. A] iemaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.