**Priekšnoteikumu par personas iekļaušanu riska personu sarakstā piemērošana**

No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „e” apakšpunkta izriet, ka viens no priekšnoteikumiem personas atzīšanai par riska personu ir, ka nokavēto nodokļu maksājumu samaksas termiņš nav ticis pagarināts *vai* komercsabiedrība nav iesniegusi maksātnespējas procesa pieteikumu tiesā. Tātad nav nepieciešams konstatēt vienlaicīgi šo abu priekšnoteikumu iestāšanos, jo saiklis *vai* norāda, ka pietiek ar vienu no tiem.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 16.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420292617, SKA-481/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1216.A420292617.10.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A1216.A420292617.10.S)

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] ([*pers. A*]) pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 7.septembra lēmuma Nr. 31.1-22.11/4813 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 19.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) 2017.gada 4.augusta lēmumu Nr. 30.4-4.7.3/68516 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējs [pers. A] iekļauts riska personu sarakstā, pamatojoties uz to, ka ir konstatēta atbilstība likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „e” apakšpunktā norādītajam kritērijam. Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja.

Ar dienesta 2017.gada 7.septembra lēmumu Nr. 31.1-22.11/4813 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicējs vērsās tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 19.decembra spriedumu noraidīja pieteicēja pieteikumu. Apgabaltiesas spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Atbilstoši Komerclikuma 12.panta pirmajā daļā ietvertajam komercreģistra publiskās ticamības principam dienestam, nosakot laika periodu, kad pieteicējam bija pilnvaras pārstāvēt attiecīgo komercsabiedrību, bija jāņem vērā informācija, kas norādīta publiski pieejamos reģistros, konkrētajā gadījumā – Uzņēmumu reģistrā reģistrētās ziņas. Līdz ar to pamatots ir dienesta arguments, ka pieteicējs bija SIA „[nosaukums]” valdes loceklis līdz 2016.gada 30.jūnijam, nevis līdz 2016.gada 17.jūnijam, kā uzskata pieteicējs.

[2.2] Dienestam nebija pamata atzīt, ka SIA „[nosaukums]” pievienotās vērtības nodokļa parāds nepastāvēja, tikai tā iemesla dēļ, ka dienests SIA „REIMEI” nodokļu audita lietā ir atzinis, ka 2016.gada aprīļa darījumi starp SIA „[nosaukums]” un SIA „REIMEI” nav notikuši.

[2.3] Dienests pamatoti norādījis, ka par nokavēto nodokļu maksājumu samaksu atbildība ir jāuzņemas tai amatpersonai, kuras pilnvaru laikā tika aprēķināti un deklarēti nodokļu maksājumi. Nodokļu administrācija piedziņas darbības var veikt vienīgi *post factum* pēc noteikta laika perioda.

[2.4] SIA „[nosaukums]” nodokļu parādi 2017.gada 6.decembrī ir dzēsti sakarā ar tās izslēgšanu no komercreģistra. Tātad valsts budžets nav saņēmis minētā komersanta nodokļu maksājumus. Tas papildus apstiprina, ka, ņemot lietā konstatēto faktisko un tiesisko apstākļu kopumu, pārsūdzētais lēmums pilnībā atbilst riska personu tiesiskā regulējuma mērķim.

Personas tiesību ierobežojums izskatāmajā gadījumā ir samērīgs ar sabiedrības interesēm, lai valsts budžets iekasētu nodokļus no tiesiskas komercdarbības. Turklāt atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.3panta piektajai daļai pieteicējam ir tiesības veikt darbības, lai viņš tiktu izslēgts no riska personu saraksta.

[2.5] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.3panta piektajai daļai, ja persona ir veikusi darbības, kuru rezultātā ir zudis pamats tās iekļaušanai riska personu sarakstā, un paziņojusi dienestam, dienests pēc izvērtēšanas vienas darbdienas laikā lemj par personas izslēgšanu no riska personu saraksta.

Minētais administratīvais process ir nošķirams no administratīvā procesa šajā lietā, jo tajā tiek pārbaudītas personas, kura iekļauta riska personu sarakstā, darbības pēc tam, kad tā jau iekļauta sarakstā. Šim procesam ir jāievēro vispārējā apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas kārtība. Savukārt izskatāmajā lietā tiek pārbaudīti apstākļi, kuru dēļ persona sarakstā tiek iekļauta. Tam, ka persona ir veikusi darbības, lai to no saraksta izslēgtu, izskatāmajā lietā nav nozīmes.

[3] Pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Dienests ir veicis auditu SIA „[nosaukums]” debitoram SIA „REIMEI” un 2017.gada 27.jūlijā ir pieņēmis lēmumu, ar kuru nav atzinis 2016.gada aprīļa darījumus starp SIA „REIMEI” un SIA „[nosaukums]” un nav atzinis SIA „REIMEI” aprēķināto pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokli par šiem darījumiem. SIA „REIMEI” šo lēmumu bija pārsūdzējusi, taču šis lēmums tika atstāts spēkā, kā arī SIA „REIMEI” uzlikts pienākums veikt labojumus nodokļu deklarācijā un izslēgt šos darījumus. Tie ir tie paši darījumi, kurus SIA „[nosaukums]” ir deklarējusi pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2016.gada aprīli un par kuriem ir izveidojies pievienotās vērtības nodokļa parāds 14 867,93 *euro* apmērā. Tas nozīmē, ka šie darījumi un par tiem aprēķinātais pievienotās vērtības nodoklis ir svītrojams arī no SIA „[nosaukums]” deklarācijas. Taču, tā kā pieteicējs vairs nav SIA „[nosaukums]” valdes loceklis, pieteicējam nav nekādu iespēju veikt šos labojumus.

Tāpat tiesa nav vērtējusi, ka pieteicējs mēģināja iesniegt dienestam deklarācijas labojumus, bet dienests labojumus atteicās pieņemt. Tiesa nav vērtējusi to, ka pieteicējam tika liegtas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.3panta piektajā daļā paredzētās tiesības veikt darbības sevis izslēgšanai no riska personu saraksta. Tādējādi izveidojusies situācija, kad dienests norāda, ka pieteicēja norādītie apstākļi nav vērtējami, jo par tiem notiek tiesvedība, savukārt apgabaltiesa spriedumā norāda, ka konkrētie apstākļi neattiecas uz izskatāmo lietu, bet vērtējami atsevišķa procesa ietvaros.

Pieteicējs nepiekrīt uzskatam, ka faktam, ka vēlāk radās pamats deklarācijas labošanai, nav nozīmes, jo sākotnēji SIA „[nosaukums]” bija šos darījumus deklarējusi. Tas ir pretrunā ar Ministru kabineta 2013.gada 15.janvāra noteikumiem Nr. 40 „Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām”, kuri paredz tiesības veikt korekcijas iepriekš iesniegtā deklarācijā, atceļot tajā norādīto informāciju.

[3.2] Tiesa konstatējusi tikai faktu, ka kritērijs – termiņš nav pagarināts un maksātnespējas pieteikums nebija iesniegts – nebija izpildīts, ignorējot to, ka šis kritērijs faktiski nebija izpildāms.

[3.3] Dienests sastādīja aktu par piedziņas neiespējamību no SIA „[nosaukums]” 2017.gada 3.augustā, t.i., vairāk nekā gadu kopš brīža, kad pieteicējs vairs nebija SIA „[nosaukums]” valdes loceklis. Līdz ar to pieteicējs nevar būt atbildīgs par to, ka nākamais SIA „[nosaukums]” valdes loceklis noveda SIA „[nosaukums]” līdz stāvoklim, ka piedziņa kļuva neiespējama.

Lai varētu atzīt personu par riska personu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „e” apakšpunktu, priekšnosacījums par to, ka dienesta rīcībā ir tiesiski apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību, būtu izpildīts gadījumā, ja akts tiktu sastādīts laikā, kad pieteicējs vēl pildīja SIA „[nosaukums]” valdes locekļa pienākumus. Pretējā gadījumā rodas absurda situācija, ka persona tiek sodīta par citas personas rīcību.

Laikā, kad pieteicējs bija SIA „[nosaukums]” valdes loceklis, aktu par piedziņas neiespējamību nebūtu pamata sastādīt, jo SIA „[nosaukums]” aktīvi ievērojami pārsniedza pasīvus, līdz ar to piedziņa bija iespējama.

[3.4] Pieteicējs tiesā iesniedza dokumentus ar skaidrojumu, kāpēc dienesta sastādītais akts nav uzskatāms par spēkā esošu, taču apgabaltiesa par šiem pieteicēja dokumentiem un apgalvojumiem vien norādījusi, ka pieteicējs nav ticami pamatojis, ka piedziņa bija iespējama, nesniedzot skaidrojumu, kā tiesa nonāca pie šāda secinājuma un kurš pieteicēja arguments vai dokuments nav uzskatāms par ticamu.

[3.5] Pieteicējs lūdza dienestu atzīt aktu par piedziņas neiespējamību par spēkā neesošu uz tā pamata, ka apgalvojumi, uz kuriem balstīts aktā par piedziņas neiespējamību izteiktais secinājums par piedziņas neiespējamību, nav patiesi, jo gada laikā dienests nekādas piedziņas darbības nebija veicis.

[3.6] Pieteicēja ieskatā neizpildās visi obligātie priekšnoteikumi pieteicēja atzīšanai par riska personu.

Motīvu daļa

[4] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „e” apakšpunktu riska personas ir fiziskā persona, kas ir vai ir bijusi amatpersona komercsabiedrībā, un tās amata pienākumu pildīšanas laikā komercsabiedrībai ir izveidojušies nokavētie nodokļu maksājumi, kas pārsniedz 15 000 *euro*, ja to samaksas termiņš normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā nav pagarināts vai komercsabiedrība nav iesniegusi maksātnespējas procesa pieteikumu tiesā, Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā ir tiesiski apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību un nav pagājuši trīs gadi no nodokļu samaksas termiņa dienas.

Administratīvā apgabaltiesa atzina, ka ir izpildījušies visi minētajā tiesību normā noteiktie priekšnoteikumi, lai pieteicēju iekļautu riska personu sarakstā, jo SIA „[nosaukums]” 2016.gada 30.jūnijā bija izveidojies nokavēto nodokļu maksājumu parāds 15 481,91 *euro*, dienesta rīcībā ir 2017.gada 3.augusta akts par piedziņas neiespējamību no SIA „[nosaukums]”, kā arī saskaņā ar Uzņēmumu reģistra informācijas sistēmas datiem pieteicējs ir bijis SIA „[nosaukums]” valdes loceklis no 2016.gada 25.aprīļa līdz 2016.gada 30.jūnijam. Līdz ar to nokavētie nodokļu maksājumi izveidojušies pieteicēja darbības laikā SIA „[nosaukums]”, to samaksas termiņš normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā nav pagarināts, un sabiedrība nav iesniegusi maksātnespējas procesa pieteikumu tiesā.

Savukārt pieteicējs iebilst pret minētās tiesību normas piemērošanu, norādot, ka normā noteiktie priekšnoteikumi neizpildās.

[5] Pieteicējs norāda, ka dienests ir veicis auditu SIA „[nosaukums]” debitoram SIA „REIMEI” un 2017.gada 27.jūlijā ir pieņēmis lēmumu, ar kuru nav atzinis 2016.gada aprīļa darījumus starp SIA „REIMEI” un SIA „[nosaukums]” un nav atzinis SIA „REIMEI” aprēķināto pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokli par šiem darījumiem. Līdz ar to, pieteicēja ieskatā, šie darījumi un par tiem aprēķinātais pievienotās vērtības nodoklis ir svītrojams arī no SIA „[nosaukums]” deklarācijas, un komercsabiedrībai nav izveidojušies nokavētie nodokļu maksājumi.

No lietas materiāliem konstatējams, ka dienestā ir iesniegta SIA „[nosaukums]” pievienotās vērtības nodokļa deklarācija, saskaņā ar kuru komercsabiedrībai ir pienākums veikt budžetā pievienotās vērtības nodokļa maksājumu 14 867,93 *euro* apmērā. SIA „[nosaukums]” minēto deklarāciju nav precizējusi. Līdz ar to pievienotās vērtības nodoklis, kuru persona ir norādījusi rēķinā, tai ir jāmaksā neatkarīgi no faktiska ar nodokli apliekama darījuma esības (*Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 31.janvāra sprieduma lietā C-642/11 Stroy trans EOOD,* [*ECLI:EU:C:2013:54*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2010%3A68)*, 38.punkts*).

Ņemot vērā minēto, pieteicēja arguments, ka SIA „[nosaukums]” nav izveidojies pievienotās vērtības nodokļa parāds, nav pamatots.

[6] Dienests ir konstatējis, ka nokavēto nodokļu maksājumu termiņš normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā nav pagarināts un SIA „[nosaukums]” nav iesniegusi maksātnespējas pieteikumu. Taču pieteicējs uzskata, ka lietā nozīme ir tam, ka konkrētais noteikums faktiski nebija izpildāms, jo laikā, kad viņš bija SIA „[nosaukums]” valdes loceklis, nepastāvēja neviena no maksātnespējas pazīmēm, kas noteikta Maksātnespējas likumā.

No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „e” apakšpunkta izriet, ka viens no priekšnoteikumiem personas atzīšanai par riska personu ir, ka nokavēto nodokļu maksājumu samaksas termiņš nav ticis pagarināts *vai* komercsabiedrība nav iesniegusi maksātnespējas procesa pieteikumu tiesā. Tātad nav nepieciešams konstatēt vienlaicīgi šo abu priekšnoteikumu iestāšanos, jo saiklis *vai* norāda, ka pietiek ar vienu no tiem.

Samaksas termiņš SIA „[nosaukums]” ar pievienotās vērtības nodokļu deklarāciju par aprīli aprēķinātajam un samaksai budžetā deklarētajam pievienotās vērtības nodoklim iestājās jau 2016.gada 20.maijā (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 119.panta pirmā daļa) un tas likumā noteiktajā termiņā un pilnā apmērā netika samaksāts, kā arī termiņš šim maksājumam netika pagarināts.

Tādējādi Senāts konstatē, ka apgabaltiesa pareizi secinājusi, ka konkrētais priekšnoteikums izskatāmajā lietā ir izpildījies.

[7] Dienests 2017.gada 3.augustā sastādīja aktu par piedziņas neiespējamību, kurā konstatēts, ka dienests 2016.gada 12.jūlijā pieņēma lēmumu Nr. 30.4‑4.1.4/92160 par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu (turpmāk – 2016.gada 12.jūlija lēmums) 15 309,45 *euro* apmērā no SIA „[nosaukums]”, taču veikto piedziņas darbību rezultātā nokavēto nodokļu maksājumu parādi nav iekasēti. Ņemot vērā, ka tika konstatēts, ka SIA „[nosaukums]” rīcībā nav mantas un naudas līdzekļu, uz kuriem varētu vērst piedziņu, dienests nolēma, ka parāda piedziņa no SIA „[nosaukums]” nav iespējama.

Senāts vērš pieteicēja uzmanību uz to, ka jau dienesta 2016.gada 12.jūlija lēmums, uz kura pamata tika veiktas piedziņas darbības parāda piedziņai no SIA „[nosaukums]”, tika pieņemts pēc tam, kad pieteicējs vairs nebija SIA „[nosaukums]” valdes loceklis. Taču izskatāmajā lietā jāņem vērā, ka tiesa pamatoti vērtējusi un konstatējusi, ka 2016.gada 12.jūlija lēmumā norādītie nokavētie nodokļu maksājumi ir radušies tieši laikā, kad pieteicējs bija SIA „[nosaukums]” valdes loceklis un tieši pieteicēja darbību rezultātā.

Senāts norāda, ka pēc tam, kad dienests pieņem lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu, dienests ilgtermiņā veic darbības konkrētā parāda piedziņai. Līdz ar to akta par piedziņas neiespējamību sastādīšanas brīdis var nesakrist ar valdes locekļa, kura laikā izveidojies nodokļu parāds, atrašanos valdes locekļa amatā. Tomēr tas nenozīmē, ka šādā situācijā pieteicējs tiek sodīts par citas personas rīcību, jo tieši pieteicēja rīcības rezultātā ir izveidojies nokavēto nodokļu maksājumu parāds.

Līdz ar to nav pamatots pieteicēja uzskats, ka dienesta sastādītais akts par piedziņas neiespējamību ir prettiesisks un būtu uzskatāms par spēkā neesošu, jo tas sastādīts laikā, kad pieteicējs vairs nebija SIA „[nosaukums]” valdes loceklis.

[8] Senāts jau iepriekš ir norādījis, ka riska personas tiesiskā statusa regulējuma plašākais mērķis ir ierobežot tādu komersantu darbību, 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 (*Senāta 2017.gada 21.marta sprieduma lietā Nr. SKA-599/2017 (A420147815) 6.punkts*).

Līdz ar to, lai personu iekļautu riska personu sarakstā nepieciešams konstatēt, ka tieši konkrētās personas darbību rezultātā (sal. *Senāta 2020.gada 28.maija sprieduma lietā Nr. SKA‑125/2020 (*[*ECLI:LV:AT:2020:0528.A420155116.4.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A0528.A420155116.4.S)*) 17. un 18.punkts*) ir radušies nokavētie nodokļu maksājumi, kas pārsniedz 15 000 *euro*, un tādējādi tiek sasniegts tiesību normās ietvertais mērķis.

Ņemot vērā, ka sākotnējā lēmumā jau konstatēts, ka uz pieteicēja amata pienākumu pildīšanas pēdējo dienu SIA „[nosaukums]” nokavēto nodokļu maksājumu parāds bija 15 481,91 *euro* (tajā skaitā arī iepriekš norādītais pievienotās vērtības nodokļa maksājums 14 867,93 *euro* apmērā) un konkrētais parāds sācis veidoties no 2016.gada 15.maija, secināms, ka apgabaltiesa, izvērtējot lietas apstākļus, ir pamatoti secinājusi, ka tieši pieteicēja darbību rezultātā SIA „[nosaukums]” ir izveidojies nokavēto nodokļu maksājumu parāds. Tādējādi pastāvēja pamats pieteicēja iekļaušanai riska personu sarakstā atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „e” apakšpunktam.

[9] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesa nav vērtējusi apstākli, ka pieteicējs ir mēģinājis iesniegt dienestam deklarācijas labojumus, bet dienests labojumus atteicies pieņemt, līdz ar to pieteicējam tikušas liegtas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.3panta piektajā daļā paredzētās tiesības veikt darbības sevis izslēgšanai no riska personu saraksta.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.3panta piektajai daļai, ja persona ir veikusi darbības, kuru rezultātā ir zudis pamats tās iekļaušanai riska personu sarakstā tostarp atbilstoši šā likuma 1.panta 31.punkta „e” apakšpunktā noteiktajam, un paziņojusi dienestam, dienests pēc izvērtēšanas vienas darbdienas laikā lemj par personas izslēgšanu no riska personu saraksta.

Apgabaltiesa spriedumā pamatoti norādījusi, ka, ņemot vērā, ka pieteicējs dienestā ir uzsācis jaunu administratīvo procesu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu – viņa izslēgšanu no riska personu saraksta –, minētais administratīvais process ir nošķirams no šīs lietas, jo tam, ka persona ir veikusi darbības, lai tiktu izslēgta no saraksta, izskatāmajā lietā nav nozīmes.

Senāts vērš pieteicēja uzmanību, ka izskatāmajā lietā strīds ir par to, vai pieteicējs pamatoti ticis *iekļauts* riska personu sarakstā. Savukārt pieteicēja minētie argumenti tiesai būtu jāvērtē lietā par pieteicēja *izslēgšanu* no riska personu saraksta, nevis izskatāmajā lietā.

[10] Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka kasācijas sūdzība ir noraidāma kā nepamatota, savukārt apgabaltiesas spriedums ir 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 19.decembra spriedumu, bet [pers. A] ([*pers. A*]) kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.