**Nodokļu maksātāja iekļaušana riska personu sarakstā**

Personas iekļaušanai riska personu sarakstā nav pietiekami konstatēt vienīgi to, ka personas darbības laikā konkrētajam uzņēmumam izveidojās nokavētie nodokļu maksājumi, lielāki par 15 000 *euro*, un uzņēmums tos nav samaksājis valsts budžetā. Tas ir tikai viens no formālajiem kritērijiem likumā. Papildus nokavēto nodokļu maksājumu apmēram ir jāvērtē arī iemesli, kuru dēļ uzņēmumam konkrētās personas vadības laikā izveidojās nesamaksāts nodokļu parāds. Nodokļu nemaksāšanai var būt dažādi iemesli un cēloņi, tāpēc nodokļu nemaksāšana nav automātiski pielīdzināma negodprātīgai vai pat noziedzīgai nodokļu maksātāja rīcībai.

Valsts ieņēmumu dienestam ir pienākums vērsties pret negodprātīgiem nodokļu nemaksātājiem, tostarp iekļaujot tos riska personu sarakstā. Taču šāds pienākums dienestam jāizpilda, ja dienests konstatē ne tikai nodokļu nemaksāšanas faktu, bet arī to, ka nodokļu nemaksāšanas pamatā ir personas negodprātīga rīcība.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 1.oktobra**

**RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS**

**Lieta Nr. A420289719, SKA-1086/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:1001.A420289719.16.L](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A1001.A420289719.16.L)

[1] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 17.maija spriedumu atcelts Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 24.oktobra lēmums Nr. 31.1-22.11/4755, ar kuru pieteicējs [pers. A] (*[pers. A]*) iekļauts riska personu sarakstā. Apgabaltiesa atzina, ka Valsts ieņēmumu dienests lēmumā nav norādījis apstākļus un pierādījumus, kas objektīvi pamatotu pieteicēja iekļaušanu riska personu sarakstā. Pats par sevi apstāklis, ka personas vadītajam uzņēmumam ir izveidojies nodokļu parāds, nav pietiekams šīs personas atzīšanai par riska personu.

[2] Valsts ieņēmumu dienests ir iesniedzis kasācijas sūdzību.

Novērtējot tajā norādītos argumentus kopsakarā ar pārsūdzētā sprieduma argumentāciju, senatoru kolēģijai turpmāk norādīto apsvērumu dēļ nerodas šaubas par sprieduma tiesiskumu.

[3] Valsts ieņēmumu dienests, atsaucoties uz normatīvajiem aktiem un juridisko literatūru, plaši skaidro, ka ikviena uzņēmuma vadītājam kā krietnam un rūpīgam saimniekam ir jāievēro normatīvie akti, jāmaksā nodokļi, rūpīgi jāizsver lēmumu pieņemšana un jārīkojas maksimāli efektīvi, precīzi un tiesiski, prognozējot pieņemtā lēmuma iespējamās sekas. Senatoru kolēģija tam pilnībā pievienojas un atgādina, ka ikvienas personas pienākums ir aprēķināt normatīvajos aktos paredzētos nodokļus, savlaicīgi un pilnā apmērā tos samaksāt budžetā. Tas tiešā tekstā ir paredzēts likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.pantā. Tāpat senatoru kolēģija atgādina, ka par nodokļu nemaksāšanu likumdevējs ir paredzējis atbildību. Likumdevēja noteiktie atbildības veidi ir dažādi, un nodokļu maksāšanas pienākuma nepildīšanas sekas var būt arī personas atzīšana par riska personu, kā to noteic likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „e” apakšpunkts.

Vienlaikus jāņem vērā, ka likumdevēja mērķis, ieviešot riska personu sarakstu, bija aizsargāt sabiedrības intereses no personas pretlikumīgas rīcības, personai izvairoties no nodokļu nomaksas un tādējādi nodarot zaudējumus valsts interesēm. Arī Senāts, jau iepriekš analizējot likumdevēja gribu, norādīja, ka personas iekļaušanas riska personu sarakstā mērķis ir vērsties pret negodīgiem komersantiem. Ja apstākļu kopums liek secināt, ka personas mērķis ir nevis komercdarbības veikšana pēc būtības, bet tādēļ, lai no valsts budžeta izkrāptu finanšu līdzekļus, legalizētu nelegālus ienākumus vai ar citu, šim līdzīgu nolūku, personai tiek atņemtas tiesības pārstāvēt komercsabiedrības. Tādēļ ierobežojums tiek noteikts personām, kuras vispār vai lielākajā mērā nemaz neveic komercdarbību pēc tās ekonomiskās būtības, bet to imitē (piemēram, *Senāta 2019.gada 17.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-229/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:0417.A420249915.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0417.A420249915.2.S)*)* *8.punkts, 2019.gada 30.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-66/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:0130.A420199815.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0130.A420199815.2.S)*) 7.punkts*).

Tas nozīmē, ka personas iekļaušanai riska personu sarakstā nav pietiekami konstatēt vienīgi to, ka personas darbības laikā konkrētajam uzņēmumam izveidojās nokavētie nodokļu maksājumi, lielāki par 15 000 *euro*, un uzņēmums tos nav samaksājis valsts budžetā. Tas ir tikai viens no formālajiem kritērijiem, ko paredz Valsts ieņēmumu dienesta šajā lietā piemērotā tiesību norma – likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „e” apakšpunkts. Papildus tam ir jāvērtē iemesli, kuru dēļ uzņēmumam konkrētās personas vadības laikā izveidojās nesamaksāts nodokļu parāds, jo nodokļu nemaksāšanas fakts viens pats nav pietiekams, lai izdarītu secinājumu par konkrētās personas godprātīgu (vai negodprātīgu) attieksmi pret nodokļu samaksas pienākumu. Nodokļu nemaksāšanai var būt dažādi iemesli un cēloņi, tāpēc likumdevēja mērķim neatbilstoša būtu iestādes un secīgi tiesas rīcība nodokļu nemaksāšanu vienmēr pielīdzināt negodprātīgai vai pat noziedzīgai rīcībai. Likumdevējs, pieņemot tiesisko regulējumu par riska personām, skaidri norādīja, ka kritēriji riska personas statusa noteikšanai izvēlēti, ņemot vērā Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošus statistikas datus par izmantotajiem paņēmieniem nodokļu izkrāpšanai no valsts budžeta. Likumprojekta izstrādes laikā tika konstatēts, ka ir virkne tādu komercsabiedrību, kuru dalībnieki vai amatpersonas nezina par savu reģistrāciju šajos uzņēmumos (vai arī ir darījuši to par samaksu) un ka šādas komercsabiedrības tiek izmantotas „naudas atmazgāšanas” un nodokļu izkrāpšanas shēmās, tādējādi nodarot ievērojamus zaudējumus valsts budžetam un aizskarot visas sabiedrības intereses.

Rezumējot minēto, senatoru kolēģija piekrīt Valsts ieņēmumu dienestam, ka tam ir pienākums vērsties pret negodprātīgiem nodokļu nemaksātājiem, tostarp iekļaujot tos riska personu sarakstā, taču senatoru kolēģija nepiekrīt, ka šāds pienākums Valsts ieņēmums dienestam iestājas ikvienā gadījumā, kad ir konstatējami likumdevēja noteiktie formālie kritēriji. Citiem vārdiem sakot, minētais pienākums Valsts ieņēmumu dienestam jāizpilda, ja dienests konstatē ne tikai nodokļu nemaksāšanas faktu, bet arī to, ka nodokļu nemaksāšanas pamatā ir personas negodprātīga rīcība.

[4] Apgabaltiesa, novērtējot pārsūdzēto Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu, konstatēja, ka dienests ir koncentrējies vienīgi uz to, ka uzņēmumam pieteicēja vadības laikā bija izveidojies nodokļu parāds un ka uzņēmums neievēroja nodokļu samaksas termiņus. Vienlaikus apgabaltiesa konstatēja, ka dienests pārsūdzētajā lēmumā nav norādījis apstākļus, kas apliecinātu pieteicēja negodprātīgu rīcību, un no pārsūdzētā lēmuma pamatojuma neizriet secinājums, ka nenomaksātie nokavētie nodokļu maksājumi izveidojušies šādas pieteicēja rīcības dēļ. Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka uzņēmuma nespēja samaksāt nokavētos nodokļu maksājumus pati par sevi nav pietiekama pieteicēja iekļaušanai riska personu sarakstā. Šajā sakarā apgabaltiesa vērtēja iemeslus, kuru dēļ izveidojās pievienotās vērtības nodokļa parāds, un pieteicēja rīcību, kas vērsta uz nodokļu parāda samaksas jautājuma risināšanu.

Senatoru kolēģija atzīst, ka apgabaltiesas spriedumā norādītais vērtējums un secinājumi atbilst gan likumdevēja mērķim, pieņemot regulējumu par riska personām, gan judikatūras atziņām.

[5] Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka apgabaltiesa, izdarot minēto secinājumu, nav ņēmusi vērā virkni dienesta iesniegto pierādījumu.

Senatoru kolēģija konstatē, ka pierādījumi, uz kuriem dienests atsaucas kasācijas sūdzībā, pirmo reizi iesniegti tikai apgabaltiesā, un tajos norādīti arī pārsūdzētajā lēmumā neminēti apstākļi.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā. Minētais ierobežojums neattiecas uz lietām, kurās prasījums ir labvēlīga administratīvā akta izdošana. Tātad, pieņemot lēmumu par personas iekļaušanu riska personu sarakstā, kas ir personai nelabvēlīgs administratīvais akts, Valsts ieņēmumu dienestam jāpamato ne tikai formālo likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „e” apakšpunktā paredzēto kritēriju esība, bet arī tas, ka personas rīcība pēc būtības ir vērsta uz saimnieciskās darbības imitēšanu un izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Turklāt šādas rīcības konstatēšana nenotiek tikai uz krimināllietā pieņemtā notiesājošā sprieduma pamata. Par to var liecināt arī virkne citu apstākļu, tostarp apstāklis, ka personas rīcības rezultātā tās vadītajiem uzņēmumiem sistemātiski izveidojas nodokļu parādi, kas nav tikai neveiksmīgas uzņēmējdarbības vai nenovērtēto risku sekas. Taču šiem apstākļiem, kas raksturo personas rīcību un atklāj patiesos nolūkus, regulāri dibinot un vadot virkni uzņēmumu, kuriem galarezultātā izveidojas nokavētie nodokļu maksājumi, pēc kā persona „pamet” šos uzņēmumus, jābūt norādītiem un izvērtētiem iestādes pieņemtajā nelabvēlīgajā administratīvajā aktā, lai tiesa varētu pārbaudīt administratīvā akta tiesiskumu un pamatotību. Tomēr, kā jau minēts, atbilstoši apgabaltiesas konstatētajam izskatāmajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests pieteicēja negodprātīgu rīcību pamatojošus apstākļus administratīvajā aktā nav norādījis, vien koncentrējies uz nodokļu parāda esību un tā samaksas neiespējamību. Iestādei nav liegts tiesvedības laikā iesniegt jaunus, administratīvajā aktā neminētus pierādījumus administratīvā akta pamatojuma apstiprināšanai. Taču izskatāmajā gadījumā, iesniedzot apgabaltiesai virkni pierādījumu, dienests ir nevis apstiprinājis (pierādījis) pārsūdzētā administratīvā akta pamatojumu, bet gan mēģinājis papildināt administratīvā akta pamatojumu, norādot uz pieteicēja negodprātīgo rīcību.

Ievērojot minēto, senatoru kolēģija atzīst, ka apgabaltiesa, nevērtējot virkni Valsts ieņēmumu dienesta iesniegto pierādījumu, bet pārbaudot pārsūdzētā lēmuma pamatojumu, ir rīkojusies atbilstoši Administratīvā procesa likuma 250.panta otrajai daļai. Vienlaikus jāpiekrīt dienestam, ka tiesa ir vērtējusi tikai ar pievienotās vērtības nodokļa parādu saistītos, administratīvajā aktā minētos apstākļus, neņemot vērā, ka administratīvajā aktā ir konstatēti arī citu nodokļu parādi. Taču Valsts ieņēmumu dienests nav norādījis, kā šī apstākļa nenovērtēšana ir ietekmējusi lietas izskatīšanu, jo īpaši ievērojot to, ka dienests nav norādījis apstākļus, kas apliecinātu, ka citu nodokļu parāda rašanās iemesls ir bijis pieteicēja negodprātīga rīcība un ka par to tika runāts jau administratīvajā aktā. Papildus senatoru kolēģija uzsver, ka apgabaltiesa pretēji kasācijas sūdzībā norādītajam nav atzinusi, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „e” apakšpunkta piemērošanai personas negodprātīga rīcība ir pierādāma vienīgi ar notiesājošu nolēmumu krimināllietā. Šāda apgalvojuma un secinājuma apgabaltiesas spriedumā nav.

[6] Ņemot vērā minēto, kā arī to, ka lietai nav nozīmes judikatūras veidošanā, ir pamats atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību.

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 338.panta otro daļu, 338.1panta otrās daļas 2.punktu, senatoru kolēģija

**nolēma**

Atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 17.maija spriedumu.

Lēmums nav pārsūdzams.

 Senatore D. Makarova Senatore Dz. Amerika Senatore V. Kakste