**Personas iekļaušana riska personu sarakstā pamatojoties uz vairākiem kritērijiem**

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2018.gada 16.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420200315, SKA-307/2018**

ECLI:LV:AT:2018:1116.A420200315.2.S

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Dzintra Amerika,

tiesnese Vēsma Kakste,

tiesnese Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc [pers. A] pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 20.marta lēmuma Nr. 22.11/L-13091 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 15.novembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) ar 2015.gada 20.marta lēmumu Nr. 22.11/L-13091 pieteicēju [pers. A] iekļāva riska personu sarakstā, jo pieteicēja atbilda likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punktā noteiktajiem riska personas kritērijiem. Pieteicēja lēmumu pārsūdzēja.

[2] Administratīvā apgabaltiesa, izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar 2016.gada 15.novembra spriedumu pieteikumu apmierināja un atcēla dienesta lēmumu. Tiesas spriedums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Atbilstoši dienesta lēmumā ietvertajam pamatojumam pieteicēja iekļauta riska personu sarakstā, jo atbilda likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „c” apakšpunktā noteiktajam riska personas kritērijam, proti, ir bijusi amatpersona komercsabiedrībā SIA „SWEC”, un tās amata pienākumu pildīšanas laikā ir iestājušies apstākļi, kas bija par pamatu komercsabiedrības saimnieciskās darbības apturēšanai. Lēmumā papildus norādīts, ka pieteicēja atbilst arī punkta „a” apakšpunktam – ir piekritusi ieņemt komercsabiedrības valdes locekļa amatu bez nolūka veikt komercdarbību.

No lietas materiāliem konstatējams, ka 2013.gada 28.februārī pieteicēja ir vērsusies ar iesniegumu dienestā, norādot, ka ir piekritusi kļūt par SIA „SWEC” valdes locekli par samaksu, neapzinoties šīs rīcības tiesiskās sekas*.* Tajā pašā dienā dienesta amatpersonas ir pieņēmušas no pieteicējas paskaidrojumu, kurā pieteicēja ir paskaidrojusi, ka nezina, kur atrodas uzņēmuma grāmatvedības dokumenti, kā arī neko nezina par uzņēmuma saimniecisko darbību.

[2.2] Lai gan dienestam bija tiesisks pamats iekļaut pieteicēju riska personu sarakstā, pamatojoties uz minētā punkta „a” apakšpunktu, dienests ir kļūdaini atzinis pieteicēju par riska personu, atbilstoši „c” apakšpunkta kritērijam, jo šo apakšpunktu kritēriji viens otru izslēdz.

Atbilstoši Komerclikuma 221.panta pirmajai daļai un Civillikuma 1410.pantam sabiedrības gribu izsaka valde. Turklāt valde saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” 2.panta trešo daļu ir atbildīga par sabiedrības grāmatvedības kārtošanu. Ja persona kļuvusi par sabiedrības valdes locekli bez nolūka veikt komercdarbību (konkrētajā gadījumā – par samaksu) un neko nezina par uzņēmuma saimniecisko darbību, kā arī nepārzina grāmatvedību, ir grūti šādu personu atzīt par sabiedrības amatpersonu, kas veic saimniecisko darbību.

Savukārt dienesta piemērotais „c” apakšpunkta kritērijs prasa, lai amatpersona pildītu savus amata pienākumus komercsabiedrībā un tās amata pienākumu pildīšanas laikā būtu iestājušies normā noteikti apstākļi.

Turklāt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „c” apakšpunktā noteiktie apstākļi, kā arī „d” un „e” apakšpunktā noteiktie apstākļi iekļaušanai riska personu sarakstā var atkrist, un dienests var pieņemt lēmumu par personas izslēgšanu no riska personu saraksta atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.3panta piektajai daļai. Taču likums neparedz, ka varētu atkrist likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „a” apakšpunktā noteiktie apstākļi personas iekļaušanai riska personu sarakstā, kam ir loģisks izskaidrojums, jo, ja persona sākotnēji ir kļuvusi par fiktīvu amatpersonu sabiedrībā, šo faktu ir grūti grozīt.

Turklāt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.3panta normas paredz gan atšķirīgus termiņus lēmuma pieņemšanai, gan atšķirīgas sekas, proti, atkarībā no tā, kurš no kritērijiem ir bijis par pamatu personas iekļaušanai riska personu sarakstā.

Ņemot vērā, ka no tiesiskā pamata iekļaušanai riska personu sarakstā ir atkarīgas gan lēmuma sekas, gan pieņemšanas termiņi, dienesta kļūda vērtējama kā būtiska. Turklāt sākotnējā lēmuma pamatojumā nav atsauces uz konkrētu 31.punkta apakšpunktu, taču dienests šo lēmumu atstājis negrozītu.

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

[3.1] Tiesa nepareizi piemērojusi Administratīvā procesa likuma 107.panta trešo daļu, 154.panta pirmo daļu, 247.panta otro daļu un 250.panta otro daļu.

[3.2] Tiesai, izskatot lietu, gan sākotnējais, gan galīgais lēmums jāuztver kā vienots administratīvais akts un jāņem vērā pamatojums, kas izriet no administratīvā akta kopumā. Tiesa piešķīra izšķirošu nozīmi kritērijiem, kas ietverti strīdus normas „a” apakšpunktā, tomēr no administratīvā akta pamatojuma ir saprotams un arī lietas apstākļi norāda uz „c” apakšpunkta piemērošanas iespējamību. Lai gan pieteicējas 2013.gada iesniegumā un paskaidrojumā norādītie apstākļi varētu liecināt par personas iespējamu nolūku neveikt saimniecisko darbību SIA „SWEC”, ir būtiski ņemt vērā, ka pieteicēja pati aprakstījusi savas darbības, pildot komercsabiedrības valdes locekļa pienākumus, proti, ir bijusi pie notāra un parakstījusi dokumentus, izņēmusi naudas līdzekļus un parakstījusies par naudas līdzekļu izņemšanu bankā.

[3.3] Nav strīda, ka pieteicējas paskaidrojums, ka tā kļuvusi par sabiedrības valdes locekli par samaksu, bija dienesta rīcībā, tomēr minētais neizslēdz iespēju piemērot strīdus normas „c” apakšpunktu, ja ir konstatējami priekšnoteikumi tā piemērošanai. Pieteicējai nevar būt objektīvi nesaprotams dienesta lēmuma pamatojums.

**Motīvu daļa**

[4] 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 „a” apakšpunkts par riska personu atzīst personu, kura piekritusi ieņemt komercsabiedrības valdes locekļa amatu bez nolūka veikt komercdarbību. Savukārt atbilstoši „c” apakšpunktam riska persona ir persona, 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 šāda dienesta lēmuma par darbības apturēšanu pieņemšanas dienas nav pagājuši divi gadi.

[5] Tiesas spriedums pamatots ar to, ka dienests nepareizi piemērojis strīdus normas „c” apakšpunktu, jo tā piemērošanu izslēdz dienesta secinājums, ka pieteicēja atbilst „a” apakšpunkta kritērijiem.

[6] Interpretējot strīdus normu gramatiski, konstatējams, ka 31.punkta ievaddaļā tieši noteikts, ka personai, lai to atzītu par riska personu, jāatbilst vismaz vienam kritērijam, proti, likumdevējs ir pieļāvis vairāku apakšpunktu kritēriju konstatēšanu vienlaikus. No 31.punkta satura kopumā nav arī secināms, ka tajā uzskaitītie apakšpunkti, proti, kritēriji būtu piemērojami kādā noteiktā prioritārā secībā. Tādējādi nepastāv formāli šķēršļi vairāku kritēriju (apakšpunktu) vienlaicīgai piemērošanai.

[7] Lai secinātu, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „a” un „c” apakšpunkts saturiski ir viens otru izslēdzošs, kas tādējādi varētu radīt neskaidrību par lēmuma pamatojumu, ir jānoskaidro, kādos gadījumos dienests var apturēt komercsabiedrības saimniecisko darbību.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” (*redakcijā, kas bija spēkā laikā, kad pieteicēja iekļauta riska personu sarakstā*) 34.1panta pirmā daļa uzskaita gadījumus, kādos dienestam ir tiesības apturēt nodokļu maksātāja saimniecisko darbību. Piemēram, 1.punkts paredz, ka dienestam ir tiesības apturēt nodokļu maksātāja (vai tā struktūrvienības, kurā noticis pārkāpums) saimniecisko darbību, ja ir konstatēts, ka nodokļu maksātājs nodarbina personas, ar kurām nav noslēgts rakstveida darba līgums, bet 2.punkts noteic, ka dienestam ir tiesības pieņemt šādu lēmumu, ja nodokļu maksātājs ir izvairījies no nodokļu vai nodevu maksāšanas.

Gan minētie, gan arī pārējie 34.1panta pirmajā daļā uzskaitītie saimnieciskās darbības apturēšanas pamati liecina par to, ka tie ir vērsti uz tādu saimniecisko darbību, kura patiesi notiek, taču tās ietvaros tiek pieļauti dažādi pārkāpumi (t.sk. kases aparātu nelikumīga programmatūras maiņa, aplokšņu algu izmaksa u.c.).

Likumdevējs reglamentējis noteiktu procedūru, kādā notiek saimnieciskās darbības apturēšana, paredzot, ka pirms lēmuma pieņemšanas visos gadījumos, izņemot pirmās daļas 1.punktā noteikto, nodokļu maksātājs ir jābrīdina.

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.1panta ceturtā daļa noteic, ka dienests aptur nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, pieņemot lēmumu piecu darbdienu laikā, bez brīdināšanas, ja konstatē kādu no šā panta pirmajā daļā minētajiem pārkāpumiem un kādu no šādiem apstākļiem: 1) nodokļu maksātāja adrese atbilst riska adresei; 2) dienesta rīcībā ir informācija, ka komercreģistrā kā nodokļu maksātāja vienīgais dalībnieks vai vienīgā amatpersona šā fakta konstatācijas brīdī ir norādīta tāda persona, kuras nolūks nav bijis veikt komercdarbību un kuras dati bez šīs personas piekrišanas tika izmantoti ierakstu izdarīšanai komercreģistrā vai kura par dalībnieku vai vienīgo amatpersonu kļuva pēc trešo personu lūguma; 3) dienesta rīcībā ir informācija, ka nodokļu maksātāja atsevišķu dalībnieku vai atsevišķu amatpersonu nolūks nav bijis veikt komercdarbību; 4) nodokļu maksātāja norādītā juridiskā adrese vai deklarētās dzīvesvietas adrese nav reģistrēta Valsts adrešu reģistrā; 5) nodokļu maksātājs pēc nodokļu administrācijas paziņojuma par pārbaudes veikšanu atkārtoti gada laikā nav sasniedzams norādītajā juridiskajā adresē vai deklarētajā dzīvesvietā.

Tātad likumdevējs noteicis, ka, vienlaikus pastāvot kādam no panta pirmajā daļā minētajiem pārkāpumiem un kādam no panta ceturtajā daļā minētajiem apstākļiem, tostarp, ja nodokļu maksātāja amatpersonas vai īpašnieka nolūks nav bijis veikt komercdarbību, dienestam ir tiesības apturēt komercsabiedrības saimniecisko darbību, par to nebrīdinot.

Kā redzams, likumdevējs nav izslēdzis iespēju, ka arī gadījumā, ja komercsabiedrībā saimnieciskā darbība tiek veikta, tās amatpersonai var nebūt patiesas saiknes ar šo saimniecisko darbību. Citiem vārdiem, tas, ka komercsabiedrības amatpersona ir fiktīva, neizslēdz iespēju, ka šīs fiktīvās amatpersonas amata pienākumu pildīšanas laikā komercsabiedrība var veikt saimniecisko darbību vai vismaz īstenot tādas darbības, kuras parasti tiek veiktas saimnieciskās darbības ietvaros (piemēram, atskaišu nodošana, nodokļu samaksa).

Ievērojot minēto, nav pamata uzskatam, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „c” apakšpunkts ir attiecināms tikai uz tādām amatpersonām, kuru nolūks ir bijis īstenot patiesu saimniecisko darbību. Tādējādi, ja tiek konstatēts likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 31.punkta „a” apakšpunktā minētais apstāklis personas iekļaušanai riska personu sarakstā, tas neizslēdz iespēju personu iekļaut šajā sarakstā arī uz „c” apakšpunkta pamata.

[8] Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, zūd nozīme apgabaltiesas argumentam par to, ka riska personas statusa noteikšana saskaņā ar vairākiem kritērijiem nav iespējama tā iemesla dēļ, ka atšķirībā no pārējiem kritērijiem „a” apakšpunktā noteiktais kritērijs nekad nevar atkrist.

Tomēr Augstākā tiesa, izvērtējot apgabaltiesas argumentu pēc būtības, atzīst, ka tas nav pamatots.

Apstāklis, ka viens no kritērijiem riska personas statusa noteikšanai zūd, kas ir pamats dienestam pieņemt lēmumu par personas izslēgšanu no riska personu reģistra (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.3panta piektā daļa), bet cits – paliek, neizslēdz iespēju šos abus kritērijus izmantot kā pamatu riska personas statusa noteikšanai. Tas var ietekmēt tikai dienesta lēmumu par to, vai persona ir izslēdzama no reģistra. Proti, gadījumā, ja viens no kritērijiem tomēr paliek, dienestam nav pamata izslēgt personu no reģistra. Tas pats ir attiecināms arī uz lēmuma par riska personas statusa noteikšanu spēkā esības termiņu, kurš atkarībā no piemērotajiem kritērijiem var būt dažāds (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.3panta otrā daļa).

[9] Ievērojot, ka tiesas spriedums pamatots ar kļūdainu likuma 1.panta 31.punkta „c” apakšpunkta interpretāciju, tas ir atceļams, nevērtējot citus kasācijas sūdzībā norādītos argumentus. Izskatot lietu no jauna, tiesai jāņem vērā, ka ir beidzies pārsūdzētā lēmuma spēkā esības termiņš un ir apsverama nepieciešamība 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, Augstākā tiesa

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 15.novembra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.