**Komercsabiedrības likvidācijas uzsākšanas ietekme uz pievienotās vērtības nodokļa maksātāja statusu**

Komercsabiedrības likvidācijas uzsākšana un likvidatora iecelšana neietekmē sabiedrības kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja statusu un atrašanos pievienotās vērtības nodokļu maksātāju reģistrā.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2023.gada 26.septembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420129819, SKA-78/2023**

[ECLI:LV:AT:2023:0926.A420129819.14.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/514290.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Ilze Freimane, senatores Ieva Višķere un Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz likvidējamās SIA „Pyro Power” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 3.decembra lēmuma Nr. 30.1-8.2/294235 atzīšanu par prettiesisku, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 24.marta spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 3.decembra lēmumu Nr. 30.1-8.2/294235 kā administratīvo procesu iestādē noslēdzošo administratīvo aktu pieteicēja likvidējamā SIA „Pyro Power” izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra (turpmāk – reģistrs) sakarā ar to, ka pieteicēja neiesniedza pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2017.gada septembri. Pieteicēja dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa, daļēji pievienojoties rajona tiesas sprieduma motivācijai, ar 2020.gada 24.marta spriedumu apmierināja pieteikumu un atzina dienesta lēmumu par prettiesisku. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Lieta ir ierosināta par dienesta lēmuma atcelšanu, taču lēmums ir izpildīts un zaudējis spēku. Līdz ar to pieteikuma priekšmets precizējams kā prasījums par dienesta lēmuma atzīšanu par prettiesisku (Administratīvā procesa likuma 184.panta otrā daļa). Šāds prasījums ir pieļaujams, lai pieteicēja varētu pieprasīt atlīdzinājumu.

[2.2] Ir iestājušies formālie priekšnoteikumi, lai pieteicēju izslēgtu no reģistra. Proti, pieteicēja nereaģēja uz dienesta brīdinājumu un neiesniedza pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2017.gada septembri (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.panta pirmās daļas 5.punkta „a” apakšpunkts, 79.panta pirmā, otrā daļa). Tomēr vienlaikus konstatējams, ka 2017.gada 5.oktobrī nelaimes gadījumā gāja bojā gan pieteicējas vienīgais dalībnieks, gan valdes loceklis. Līdz ar to pieteicējai zuda gan pārstāvis, gan institūcija, kas varētu ievēlēt jaunu valdi. Šajā brīdī pieteicēja objektīvu iemeslu dēļ zaudēja rīcībspēju.

[2.3] Mantošanas process pie zvērināta notāra tiek uzsākts tikai tad, ja to iniciē personas, kurām ir tiesības iesniegt mantošanas iesniegumu. Izskatāmajā lietā nav konstatējama persona, kas būtu varējusi to izdarīt, jo nelaimes gadījumā bojā gāja arī pieteicējas dalībnieka potenciālie mantinieki.

Dienesta arguments, ka mantinieki vai ieinteresētās personas varētu lūgt zvērinātam notāram nodibināt mantojuma aizgādnību saskaņā ar Civillikuma 660.pantu, ir pamatots. Tomēr aizgādnības nodibināšana ir atkarīga no tā, kad konkrētās personas uzzina par mantojumu un vai tām ir interese lūgumu iesniegt.

Šāda interese ir bijusi pieteicējai kā kreditoram. Tomēr pieteicēja varēja rīkoties tikai pēc rīcībspējas atjaunošanas. Pieteicēja atguva rīcībspēju 2018.gada 1.augustā, kad Uzņēmumu reģistrs pēc ieinteresētās personas 2018.gada 26.jūlija iesnieguma uzsāka pieteicējas likvidācijas procesu, ieceļot likvidatorus. 2018.gada 6.septembrī kreditors (likvidējamā SIA „Pyro Power”) zvērinātam notāram iesniedza iesniegumu par aizgādnības nodibināšanu pieteicējas dalībnieka mantojumam – pieteicējas kapitāla daļām. Mantojuma atklāšanās un aicinājums pieteikties mantiniekiem izsludināts 2018.gada 10.septembrī.

[2.4] No Komerclikuma 314.1panta pirmās daļas, 317.panta pirmās daļas, 318.1panta pirmās daļas izriet, ka likvidatora iecelšana gadījumā, kad sabiedrībai nav pārstāvības institūcijas, ir laikietilpīgs process, kas pārsniedz sešus mēnešus. Turklāt savlaicīga sabiedrības darbības izbeigšana ir atkarīga no citu personu rīcības.

[2.5] Dienesta lēmuma izpildes rezultātā pieteicēja ir zaudējusi tiesības prasīt pievienotās vērtības nodokļa atmaksu (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 109.panta astotā daļa). Dienests norādījis, ka pieteicējai izveidojusies nodokļa pārmaksa (987,69 *euro*) ir jau dzēsta (299,53 *euro*) vai dzēšama (688,16 *euro*). Atbilstoši Senāta praksei nodokļa pārmaksas dzēšana ir iekšējs lēmums, kas pats par sevi nerada tiesiskas sekas.

[2.6] Pieteicējai nebija iespējas apstrīdēt un pārsūdzēt tās izslēgšanu no reģistra, kā arī četru mēnešu laikā pieprasīt pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu. Savukārt likvidatoru nepamatota kavēšanās nav saskatāma. Šīs lietas apstākļi atšķir to no gadījumiem, kad nodokļa deklarācija netiek iesniegta negodprātīgi. Lai pieteicēja varētu iesniegt deklarāciju, reaģēt uz brīdinājumu, kā arī lūgt atmaksāt pārmaksāto nodokli, tai bija jābūt rīcībspējīgai. Pieteicējas rīcībspēja tika atjaunota atbilstoši tiesību normām un nebija atkarīga no pieteicējas gribas. Tādējādi pieteicējas izslēgšana no reģistra, kaut arī formāli bija atbilstoša tiesību normām, tomēr ir nesamērīga.

[3] Dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

Tiesa atstājusi bez ievērības, ka pieteicējai ir iecelts likvidators pēc ieinteresēto personu iniciatīvas. Komerclikuma 314.1pantā paredzētā vienkāršotā likvidācija ir mehānisms ieinteresēto personu aizsardzībai. Šīm personām ir tiesības iecelt likvidatoru, kuram jāveic darbības, kas ir vērstas uz subjekta darbības izbeigšanu, mantas sadali un norēķināšanos ar kreditoriem. Likvidatora iecelšana nav saistīta ar subjekta rīcībspējas atjaunošanu un darbības turpināšanu. Likvidatora darbības, kas vērstas uz komercdarbības atjaunošanu, ir pretrunā likvidācijas mērķim.

Ir dažādi risinājumi gadījumiem, kad zūd juridiskās personas dalībnieki (daļu mantošana, rīcība ar bezmantinieku daļām). To mērķis ir aizsargāt dalībnieku tiesības un saistību pārņēmēju intereses, nevis mākslīgi uzturēt pie dzīvības tādu juridisko personu, kura saprātīgā termiņā nevar iegūt jaunus dalībniekus.

[4] Pieteicēja rakstveida paskaidrojumā norādīja, ka kasācijas sūdzība nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[5] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma (šeit un turpmāk spriedumā – likums redakcijā, kas bija spēkā pārsūdzētā dienesta lēmuma pieņemšanas brīdī) 73.panta pirmās daļas 5.punkta „a” apakšpunktu dienests izslēdz reģistrētu nodokļa maksātāju no reģistra, ja 30 dienu laikā pēc šajā likumā noteiktā nodokļa deklarācijas iesniegšanas termiņa nav iesniegta nodokļa deklarācija. 79.panta pirmā un otrā daļa noteic, ka vispirms nodokļa maksātājs par izslēgšanu no reģistra rakstveidā brīdināms; ja 12 darbdienu laikā pēc brīdinājuma nosūtīšanas nodokļa deklarācija netiek iesniegta, nodokļu maksātāju izslēdz no reģistra.

Apgabaltiesa, atsaucoties uz samērīguma principu, konkrētajā gadījumā saskatīja pamatu atkāpties no tiesību normā paredzēto obligāto tiesisko seku piemērošanas. Tiesa atzina, ka pieteicēja nevarēja laikus iesniegt deklarāciju un reaģēt uz dienesta brīdinājumu objektīvu iemeslu dēļ – tai nebija rīcībspējas. Pieteicējas rīcībspēja atjaunota atbilstoši tiesību normās noteiktajai kārtībai un nebija atkarīga no pieteicējas gribas.

Savukārt no kasācijas sūdzības iespējams secināt dienesta uzskatu, ka atkāpei no Pievienotās vērtības nodokļa likuma normās paredzēto tiesisko seku piemērošanas nav pamata tāpēc, ka pieteicējai pēc ieinteresēto personu iniciatīvas iecelts likvidators, kura darbību mērķis ir sabiedrības likvidācija, sadalot mantu un norēķinoties ar kreditoriem.

Ievērojot minēto, Senātam būtībā jāatbild uz jautājumu, vai komercsabiedrības atrašanās reģistrā ir savienojama ar tās atrašanos likvidācijas procesā, kurā sabiedrībai iecelts likvidators uz ieinteresētās personas iesnieguma pamata.

[6] Izskatāmajā gadījumā atbilstoši Komerclikuma 318.1panta trešajai daļai pēc paziņojuma par pieteicējas darbības izbeigšanu Uzņēmumu reģistrā tika iesniegts pieteicējas likvidācijā ieinteresētas personas iesniegums un ar Uzņēmumu reģistra 2018.gada 1.augusta lēmumu uzsākts pieteicējas likvidācijas process, iecelti likvidatori.

Likvidatora tiesības un pienākumus neatkarīgi no tā, uz kāda pamata likvidators iecelts, noteic Komerclikuma 322.pants. Saskaņā ar panta pirmo daļu likvidatoram ir visas valdes un padomes tiesības un pienākumi, kas nav pretrunā ar likvidācijas mērķi. Likvidators piedzen parādus, pārdod sabiedrības mantu un apmierina kreditoru prasījumus (panta otrā daļa). Likvidators drīkst slēgt tikai tos darījumus, kuri nepieciešami sabiedrības likvidācijai (panta trešā daļa). Komerclikuma 324.–330.pants nosaka kārtību, kādā likvidators sadala sabiedrības mantu: vispirms tiek apmierināti kreditoru prasījumi, bet atlikusī manta sadalīta starp sabiedrības dalībniekiem. Pēc mantas sadales likvidators iesniedz komercreģistra iestādei pieteikumu par likvidācijas pabeigšanu (likuma 332.pants).

Kā pareizi norāda dienests, no minētajām tiesību normām izriet, ka šādā kārtībā veiktas likvidācijas mērķis ir nodrošināt, ka tiek apmierināti kreditoru prasījumi un atlikusī manta tiek sadalīta starp dalībniekiem. Komerclikuma 318.1panta trešā daļa aizsargā likvidācijā ieinteresēto personu – sabiedrības dalībnieku un kreditoru – tiesiskās intereses. Tomēr Senāts nekonstatē, ka likvidācijas uzsākšana un likvidatora iecelšana automātiski ietekmē pievienotās vērtības nodokļa maksātāja statusu (nodokļa maksātāja atrašanos reģistrā) vai nav savienojama ar to.

[7] Jautājumā par nodokļa maksātāju identifikāciju Eiropas Savienības Tiesa ir skaidrojusi, ka tās galvenais mērķis ir nodrošināt pienācīgu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas darbību. Pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numura piešķiršana sniedz pierādījumu par nodokļa maksātāja statusu nodokļu jomā pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas nolūkā un vienkāršo nodokļa maksātāju kontroli nodokļa pareizas iekasēšanas nolūkā. Turklāt tas ir svarīgs pierādījums veiktajiem darījumiem. Vairākās Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu tiesību normās, kas attiecas uz rēķinu piesūtīšanu, deklarāciju iesniegšanu un kopsavilkuma paziņojuma sniegšanu, ir prasīts, ka šim nodokļa maksātāja, preču pircēja vai pakalpojumu saņēmēja identifikācijas numuram ir jābūt obligāti minētam šajos dokumentos (*Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 14.marta sprieduma lietā „Ablessio”, C-527/11,* [*ECLI:EU:C:2013:168*](https://e-justice.europa.eu/ecli/beta/EU001/lv/ECLI%3AEU%3AC%3A2013%3A168.html?index=0&text=%22ECLI%3AEU%3AC%3A2013%3A168%22&ascending=false&lang=en)*, 18.–20.punkts un tajos norādītā judikatūra*). Atbilstīgi minētajam mērķim Pievienotās vērtības nodokļa likuma 55.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļa maksātājs reģistrējas reģistrā, pirms tas: 1) veic ar nodokli apliekamos darījumus; 2) saņem tādus pakalpojumus iekšzemē, kuru sniegšanas vietu nosaka saskaņā ar šā likuma 19.panta pirmo daļu; 3) sniedz tādus pakalpojumus, kuru sniegšanas vieta saskaņā ar šā likuma 19.panta pirmo daļu ir cita dalībvalsts un attiecībā uz kuriem par nodokļa samaksu ir atbildīgs pakalpojumu saņēmējs.

Senāts neredz pamatu tam, ka ar pievienotās vērtības nodokli apliekami darījumi nevarētu tikt veikti arī likvidācijas procesā. Uz to, ka šādā procesā veikti darījumi no nodokļa piemērošanas viedokļa nav uzlūkojami atšķirīgi, norāda Pievienotās vērtības nodokļa likuma 145.pants. Minētā tiesību norma regulē nodokļa piemērošanu komersanta (uzņēmuma) likvidācijas gadījumos. Panta trešā daļa noteic: ja likvidē komercsabiedrību (uzņēmumu), kas savas darbības laikā ir bijis reģistrēts nodokļa maksātājs vai kam bija jābūt reģistrētam nodokļa maksātājam, tad par piegādātajām precēm nodokli aprēķina un maksā saskaņā ar šo likumu; šajos gadījumos persona, kas veic likvidatora funkcijas, iesniedz nodokļa deklarāciju dienestam. Tāpat arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.panta pirmās daļas 2.punkts kā vienu no apstākļiem, kad dienestam ir pienākums izslēgt nodokļu maksātāju no reģistra, paredz reģistrēta nodokļa maksātāja likvidāciju. Šādā gadījumā nodokļa maksātāju uzskata par izslēgtu no reģistra ar dienu, kad pabeigta tā likvidācija (75.panta otrā daļa). Līdz ar to vispārīgi nodokļu maksātājs no reģistra tiek izslēgts tikai pēc likvidācijas procesa pabeigšanas. Turklāt Eiropas Savienības Tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka izdevumi, kas ir saistīti ar pakalpojumu, kas kalpojis tādas juridiskas personas saimnieciskās darbības veikšanai, kura savu darbību ir izbeigusi un ir likvidācijas procesā, var tikt uzskatīti par daļu no saimnieciskās darbības, ja minētie izdevumi ir tieši un tūlītēji saistīti ar šo darbību un nav konstatējams krāpniecisks vai ļaunprātīgs nolūks (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā „Fini H”, C-32/03,* [*ECLI:EU:C:2005:128*](https://e-justice.europa.eu/ecli/beta/EU001/lv/ECLI%3AEU%3AC%3A2005%3A128.html?index=0&text=%22ECLI%3AEU%3AC%3A2005%3A128%22&ascending=false&lang=en)*,* *24., 26., 31.punkts, 2017.gada 9.novembra sprieduma lietā „Wind Inovation 1”, C-552/16,* [*ECLI:EU:C:2017:849*](https://e-justice.europa.eu/ecli/beta/EU001/lv/ECLI%3AEU%3AC%3A2017%3A849.html?index=0&text=%22ECLI%3AEU%3AC%3A2017%3A849%22&ascending=false&lang=en)*, 45.punkts).* Darījumu saimniecisko raksturu nevar ietekmēt tas vien, ka nodokļa maksātāja darījumu mērķi attiecas tikai uz tā likvidāciju, lai dzēstu parādus, kas seko tā darbības izbeigšanai. Arī nodokļu neitralitātes princips it īpaši liedz no patērētāja viedokļa identiskus vai līdzīgus darījumus, starp kuriem tātad pastāv konkurence, no pievienotās vērtības nodokļa viedokļa aplūkot atšķirīgi (*Eiropas Savienības Tiesas 2021.gada 3.jūnija sprieduma lietā „Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Suceava u.c.”, C-182/20,* [*ECI:EU:C:2021:442*](https://e-justice.europa.eu/ecli/beta/EU001/lv/ECLI%3AEU%3AC%3A2021%3A442.html?index=0&text=ECLI%3AEU%3AC%3A2021%3A442&ascending=false&lang=en)*, 36.–40.punkts un tajos norādītā judikatūra*).

Līdz ar to komercsabiedrības atrašanās likvidācijas procesā neizslēdz tās atrašanos ir reģistrā. Attiecīgi – dienesta kasācijas sūdzībā norādītie argumenti neatspēko apgabaltiesas secinājumu, ka apstākļos, kad pieteicējai objektīvi nebija iespējas iesniegt pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju likumā noteiktajā termiņā, pieteicējas izslēgšana no reģistra ir bijusi nesamērīga. Kasācijas sūdzībā arī nav izteikti argumenti, kas uzrādītu pamatu apšaubīt apgabaltiesas secinājumu, ka konkrētais gadījums nav tipisks Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73.panta pirmās daļas 5.punkta „a” apakšpunkta piemērošanas gadījums. Savukārt dienesta norādes par likvidatora darbībām, kas vērstas uz pieteicējas komercdarbības atjaunošanu un darbības turpināšanu, ir tikai dienesta apgalvojumi bez sasaistes ar izskatāmās lietas apstākļiem.

[8] Apkopojot minēto, Senāts atzīst, ka kasācijas sūdzības argumenti nerada šaubas par pārsūdzētā sprieduma tiesiskumu. Tas nozīmē, ka apgabaltiesas spriedums ir atstājams negrozīts, bet dienesta kasācijas sūdzība ir noraidāma.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 24.marta spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.