

Lieta C-1/21**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2021. gada 4. janvāris

Iesniedzējtiesa:*Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovas
Administratīvā tiesa, Bulgārija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2020. gada 18. novembris

Pieteicējs:

MC

Atbildētājs:*Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralnoto upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūras Centrālās administrācijas Veliko Tarnovas pilsētas direkcijas "Pārsūdzības un prakse nodokļu un sociālās apdrošināšanas iemaksu jomā" direktors)**Pamatlietas priekšmets**

Tiesvedības priekšmets ir MC (no Veliko Tarnovas) prasība, kurā viņš lūdz pārbaudīt, vai tiesisks ir lēmums par nodokļu apmēra precizēšanu, ko pieņēmusi *Teritorialna direksia na Natsionalna agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūras teritoriālā direkcija, turpmāk tekstā – "NAP") Veliko Tarnovā un kas koriģēts ar attiecīgu lēmumu par kļūdu izlabošanu. Daļā, kas pārsūdzēta ar iesniedzējtiesā celto prasību, koriģētais lēmums par nodokļu apmēra precizēšanu tika apstiprināts ar Veliko Tarnovas *Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika"* lēmumu. Koriģētajā lēmumā par nodokļa apmēra precizēšanu bija konstatēts, ka pieteicējs ir parādā valstij kopumā 45 008,25 levas (BGN) par taksācijas periodu 2014. gada decembris, tostarp uzkrātos procentos 12 837,50 levu (BGN) apmērā. Minētā summa bija daļa no cita nodokļu

maksātāja, proti, sabiedrības “ZZ AD”, kuras valdes sastāvā pieteicējs bija laikā, par kuru minētā summa jāmaksā, nesamaksājamiem nodokļu parādiem. Pēc tiesvedības uzsākšanas pamatlietā tiesa uzskata, ka tās pareiza nolēmuma pieņemšanai ir nepieciešama Savienības tiesību normu interpretācija. Tādēļ tā vēršas Eiropas Savienības Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. panta trešajai daļai.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un tiesiskais pamats

Savienības tiesību normu interpretācija, LESD 267. pants

Konvencijas, kas izstrādāta, pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienību K3. pantu, par Eiropas Kopienu finansiālo interešu aizsardzību, 9. pants

Direktīvas 2006/112/EK 273. pants

Danachno osiguriteln protsesualen kodeks (Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodekss, turpmāk tekstā – “DOPK”) 19. panta 2. punkta atbilstība Savienības tiesību normām. Šī tiesību norma paredz tāda uzņēmuma vadītāja vai izpildinstitūcijas locekļa atbildību par finansiāliem zaudējumiem, kura negodīgu darbību rezultātā ir samazinājusies uzņēmuma manta, līdz ar ko pēdējam minētajam ir izveidojies nodokļu un/vai likumisko sociālās apdrošināšanas iemaksu parāds. Runa ir par personisko atbildību par citas personas parādiem. Proti, parādnieks ir atbildīgs līdz pat apmēram, kas vienāds ar mantas samazinājumu, ko viņš izraisījis viņa vadītājā uzņēmumā. Izpildes nodrošināšana un piedziņas pasākumi vispirms tiek vērsti pret tā parādnieka mantu, par kuru nodokļu vai sociālās apdrošināšanas iemaksu parādu viņš ir atbildīgs. Negodīga vadītāja [vai izpildinstitūcijas locekļa] atbildība zūd, ja parāds, attiecībā uz kuru tā tika konstatēta, ir dzēsts.

Minētās valsts tiesību normas atbilstība, it īpaši samērīguma principam

Negodīga vadītāja [vai izpildinstitūcijas locekļa] atbildības par procentiem, kas maksājami par vēl nedzēstiem publisko tiesību prasījumiem, atbilstība [Savienības tiesībām] arī gadījumos, kad samaksas kavējums, kā rezultātā par parādiem aprēķināti procenti, izriet nevis no negodīga vadītāja [vai izpildinstitūcijas locekļa] rīcības, bet gan no citas personas rīcības vai objektīvu apstākļu iestāšanās.

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai Konvencijas, kas izstrādāta, pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienību K3. pantu, par Eiropas Kopienu finansiālo interešu aizsardzību, 9. pants kopsakarā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 273. pantu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas saskaņotajā PVN jomā pieļauj tādu valsts

tiesību instrumentu kā *DOPK* 19. panta 2. punktā paredzētais, kura piemērošanas rezultātā *a posteriori* iestājas tādas fiziskas personas solidāra atbildība, kas gan nav nodokļa maksātāja un nav parādā PVN, taču kuras negodīgas rīcības dēļ juridiska persona, kas ir nodokļa maksātāja un nodokļa parādniece, nav samaksājusi attiecīgo PVN?

- 2) Vai šo tiesību normu interpretācijai un samērīguma principa piemērošanai nav pretrunā *DOPK* 19. panta 2. punktā reglamentētais valsts tiesību instruments, tajā skaitā attiecībā uz procentiem par PVN, kuru nodokļa maksātājs nav samaksājis laikus?
- 3) Vai situācijā, kad iemesls PVN samaksas kavējumam, kura rezultātā par PVN parādu aprēķināti procenti, ir nevis minētās fiziskas personas, kas nav nodokļa maksātāja, rīcība, bet citas personas rīcība vai objektīvu apstākļu iestāšanās, *DOPK* 19. panta 2. punktā reglamentētais tiesību instruments ir pretrunā samērīguma principam?

Savienības tiesību normas un judikatūra

Konvencijas, kas izstrādāta, pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienību K3. pantu, par Eiropas Kopienu finansiālo interešu aizsardzību (turpmāk tekstā – “Konvencija”), 9. pants

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 44. apsvēruma, 9. panta 1. punkts, kā arī 206. un 273. pants

Iesniedzējtiesa norāda, ka tā nav varējusi konstatēt Tiesas judikatūru, kurā būtu ietvertas atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem, kas nepieciešamas pareizai strīda atrisināšanai. Saskaņotās PVN sistēmas jomā Tiesa vairākkārt ir norādījusi uz samērīguma principa piemērošanu, tomēr nav spriedusi par tā piemērošanu apstākļos, kas būtu tādi paši kā pamatlietā, vai līdzīgos apstākļos. Iesniedzējtiesa uzskata, ka Tiesas judikatūrā izklāstītā [PVN] direktīvas 205. panta interpretācija nav nozīmīga, jo, pirmkārt, valsts tiesību instrumentā paredzētā solidārā atbildība neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā un, otrkārt, tajā reglamentētā solidārā atbildība attiecas uz nodokļa maksātāju šīs direktīvas izpratnē.

Valsts tiesību normas

Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodekss, turpmāk tekstā – “*DOPK*”):

“14. pants. Parādnieki ir fiziskas personas un juridiskas personas, kurām:

1. ir pienākums maksāt nodokļus vai likumiskās sociālās apdrošināšanas iemaksas;

19. pants. (2) Vadītājs vai izpildinstitūcijas loceklis, kurš no juridiskas personas, kas ir parādniece 14. panta 1. vai 2. punkta izpratnē, mantas negodīgi sniedz izpildījumu natūrā vai naudā, kurš ir slēpta peļņas sadale jeb dividendes, vai nodod parādnieka mantu bez atlīdzības vai par cenām, kas ir ievērojami zemākas par tirgus cenām, kā rezultātā notiek parādnieka mantas samazinājums un tādēļ nav samaksāti nodokļi vai sociālās apdrošināšanas iemaksas, ir atbildīgs par šiem parādiem līdz pat, attiecīgi, sniegtā izpildījuma vai mantas samazinājuma apmēram.

20. pants. 19. pantā paredzētajos gadījumos izpildes nodrošināšanu un piedziņas pasākumus vispirms vērš pret tā parādnieka mantu, par kura nodokļu vai sociālās apdrošināšanas iemaksu parādu viņš ir atbildīgs.

21. pants. (3) Trešās personas atbildība zūd, ja parāds, kas attiecībā uz to konstatēts ar spēkā stājušos tiesību aktu, tiek dzēsts. Šādā gadījumā samaksātās summas atmaksā 16. nodaļas 1. iedaļā paredzētajā kārtībā.

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Likums par pievienotās vērtības nodokli)

3. pants. (1) Nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas veic patstāvīgu saimniecisko darbību – neatkarīgi no šīs darbības nolūkiem un rezultāta.

89. pants. (1) Ja rezultātā par šo laikposmu ir jāmaksā nodoklis, reģistrētajai personai ir pienākums termiņā, kas noteikts PVN deklarācijas iesniegšanai par šo taksācijas periodu, samaksāt nodokli valsts budžeta ieņēmumos, proti, attiecīgās *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūras teritoriālā direkcija) kontā.

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Likums par procentu aprēķināšanu par nodokļiem, nodevām un citiem līdzīgiem publisko tiesību prasījumiem)

1. pants. (1) Nodokļus, nodevas, peļņas atskaitījumus, iemaksas budžetā un citus līdzīgus publisko tiesību prasījumus, kas nav samaksāti vai nav ieturēti, vai ir ieturēti, bet nav laikus samaksāti brīvprātīgās samaksas termiņā, iekasē kopā ar likumiskajiem procentiem.

Iesniedzējtiesa norāda, ka kasācijas instances tiesas judikatūra attiecībā uz pienākuma maksāt *DOPK* 19. panta 2. punktā paredzētos procentus esamību ir pretrunīga. Pastāv spriedumi, kuros pausts uzskats, ka negodīga vadītāja atbildība attiecas arī uz procentiem. Tomēr pastāv arī spriedumi, kuros pausta nostāja, ka 19. panta 2. punktā minētā atbildība attiecas tikai uz pamatsummas prasījumu.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Pieteicējs bija valdes loceklis sabiedrībā "ZZ AD", attiecībā uz kuru tika pieņemts lēmums par nodokļu apmēra precizēšanu 3 799 590,92 levu (BGN) apmērā. Šī summa ietver arī procentus par nesamaksāto PVN – 691 911,94 levu (BGN) apmērā. Nav šaubu, ka tieši šī sabiedrība ir nodokļa maksātājs gan valsts nodokļu tiesību normu, gan Savienības tiesību normu izpratnē un ka tai, ja vien tai ir naudas līdzekļi, parādu samaksas termiņā ir jāsamaksā PVN, kā arī ar to saistītie procenti.
- 2 Attiecībā uz parāda summu piedziņu tika uzsākta piespiedu izpildes procedūra publisko tiesību prasījumu piedziņai. Parādniecei vairākkārt tika nosūtīti pieprasījumi veikt brīvprātīgu samaksu, taču tie netika izpildīti.
- 3 Tika konstatēts, ka sabiedrībai ir arī citi parādi, kas nodrošināti ar ķīlas tiesībām uz kustamu mantu, ar nekustamā īpašuma hipotēku, kā arī ar divām īpašām ķīlas tiesībām uz visu uzņēmumu kā tiesību un saistību kopumu. Apķīlāti tika arī uzņēmuma konti, tomēr saņemtās summas nav pietiekamas, lai segtu parādus. Tādēļ izpildes iestāde sabiedrības parādus valstij, kas ietver arī iepriekš minētos procentus par PVN nesamaksāšanu paredzētajā termiņā, kvalificēja par grūti piedzenamiem.
- 4 Attiecībā uz iespējamu vēršanos pret pieteicēju, to pamatojot ar viņa personisko atbildību par šiem citās personas parādiem, šī ieņēmumu iestāde vērsās pie attiecīgās NAP teritoriālās direkcijas. Prasījumi, kas izvirzīti pret pieteicēju, ir balstīti uz apstākli, ka viņš vairākkārt palielināja savu atalgojumu (no 3000 līdz 20 000 levām (BGN)), bet nespēja iesniegt derīgu pamatojumu par šiem palielinājumiem. Veids, kādā tika izmaksāts paaugstinātais atalgojums, neatbilst likumiskajām prasībām un pastāvošajai praksei. Summas tika pārskaitītas advokātam, kurš sniedz pakalpojumus šai sabiedrībai, un viņš savukārt tās pārskaitīja uz pieteicēja laulātās kontu, kuram var piekļūt arī pieteicējs. Lai noskaidrotu, kādu summu pieteicējs ir parādā, tiesa uzdeva sagatavot grāmatvedības revīzijas atzinumu.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 5 Pieteicējs apstrīd šo prasījumu un apgalvo, ka nav pienācīgi konstatēta visu nosacījumu izpilde, lai pret viņu varētu vērsties, pamatojoties uz *DOPK* 19. panta 2. punktā paredzēto atbildību. Viņa galvenais arguments ir tāds, ka nepastāvot cēloniska saikne starp atalgojumu, ko viņš saņēmis kā nodokļa maksātāja izpildinstitūcijas amatpersona, un to, ka trūkst naudas līdzekļu, lai segtu publisko tiesību prasījumus, tostarp arī procentus par PVN par 2014. gada decembri.
- 6 Atbildētājs būtībā norāda, ka pieteicējs kā nodokļu (arī PVN) maksātāja izpildinstitūcijas loceklis esot negodīgs, jo attiecīgajā taksācijas periodā viņš saņēma atalgojumu tādā apmērā, par kuru neesot pierādīts, ka tas tika noteikts pienācīgi. Summas esot pārskaitītas uz tā advokāta kontu, ar kuru sabiedrība bija

noslēgusi līgumu par juridiskām konsultācijām, un advokāts tās esot pārskaitījis uz pieteicēja laulātās kontu, kuram varot piekļūt arī pieteicējs. Atbildētājs uzskata, ka pieteicēja sniegtie norādījumi nodokļa maksātāja galvenajam grāmatvedim esot uzskatāmi par negodīgas rīcības izpausmi. Pēdējais minētais esot veicis grāmatojumus saistībā ar paaugstinātā atalgojuma izmaksāšanu pieteicējam bez pienācīga pamatojuma.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izklāsts

- 7 Iesniedzējtiesa uzskata, ka pareizai strīda atrisināšanai ir nepieciešama Tiesas atbilde attiecībā uz atbildības par PVN faktisku samaksu subjektīvajām un objektīvajām robežām, kas uz attiecīgo Savienības tiesību normu un samērīguma principa pamata pieļaujamas gadījumos, kad aizskartas Savienības finansiālās intereses, it īpaši tad, ja aizskārums izpaužas tādējādi, ka procenti par PVN, ko nodokļa maksātājs nav samaksājis laikus, nav bijuši iekasējami fiziskas personas, kas nav nodokļa maksātāja, rīcības dēļ.
- 8 Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu vajadzībām, ņemot vērā nepieciešamību saņemt norādes par interpretāciju, iesniedzējtiesa provizoriski uzskata, ka pieteicēja rīcība izraisa valsts tiesībās paredzētā tiesību instrumenta, proti, *DOPK* 19. panta 2. punkta, piemērojamību. Turklāt lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu vajadzībām tā uzskata, ka pieteicējs šajā tiesvedībā ir uzdevis ar trešas personas starpniecību pārskaitīt summu no sabiedrības mantas ar viņu saistītai fiziskai personai vai vismaz ir zinājis par to, un tādējādi rīkojies negodīgi valsts tiesību aktu izpratnē. Tā kā sabiedrības manta bija samazinājusies šīs summas apmērā, procenti par PVN, kuri bija uzkrājušies 2014. gada decembrī, netika samaksāti.
- 9 Iesniedzējtiesai tomēr rodas jautājums, vai Savienības tiesību aktos ir pieļauts, ka trešai personai, kas ir fiziska persona un kas nav nodokļa maksātāja, var noteikt atbildību par nesamaksāto PVN un/vai par nesamaksātajiem procentiem saistībā ar šo nodokli, pamatojoties uz valsts tiesību normā – *DOPK* 19. panta 2. punktā – paredzēto tiesību instrumentu.
- 10 Vispirms – iesniedzējtiesa uzskata par lietderīgu norādīt, ka, pat ja tas nav tieši formulēts dalībvalsts judikatūrā, saskaņā ar *DOPK* 19. panta 2. punktu atbildība par nesamaksātiem nodokļiem ir solidāra atbildība, jo, lai gan tā rodas pēc nodokļa maksātāja atbildības iestāšanās, tā turpina pastāvēt līdz pat nodokļa parāda dzēšanai. Kā izriet no *DOPK* 20. panta, tās piespiedu izpilde ir tikai pakārtota. Tomēr *DOPK* 19. panta 2. punktā paredzētās atbildības iestāšanās neatbrīvo sākotnējo parādnieku, kas saskaņā ar šo valsts tiesību instrumentu ir juridiska persona, kura ir nodokļa maksātāja. Turpretī, kā liecina argumenti, kas izriet no valsts tiesību normas – *DOPK* 21. panta 3. punkta –, nodokļa parāda dzēšana izraisa arī solidāri atbildīgās personas atbrīvošanu no atbildības.
- 11 Tomēr šī atbildība nekādi nav saistīta ar pašas juridiskās personas, kas ir nodokļa maksātāja, krāpnieciskām vai ļaunprātīgām darbībām saistībā ar tās neatkarīgo saimniecisko darbību.

- 12 Īstenībā valsts tiesību instruments ir vērsts pret tādas fiziskas personas negodīgu rīcību, kurai nav nedz valsts tiesību aktos, nedz PVN direktīvā paredzētā nodokļa maksātāja statusa. Viņas tiesiskās attiecības ar nodokļa maksātāju izpaužas tādējādi, ka šī fiziskā persona ir nodokļa maksātāja izpildinstitūcijas loceklis un veic operatīvās vadības funkcijas.
- 13 Ar Konvencijas 9. pantu – nolūkā aizsargāt Savienības finansiālās intereses – dalībvalstīm tik tiešām ir atļauts pieņemt valsts tiesību normas, kas pārsniedz minimālos pienākumus un standartus, kuri izriet no šīs konvencijas.
- 14 No vienas puses, ja dalībvalstis Savienības finansiālo interešu aizsardzības jomā pieņem valstu tiesību instrumentus, kuros paredzēti tiesību subjektu pienākumi un atbildības iestāšanās nosacījumi, pēdējiem minētajiem ir jāatbilst samērīguma principam.
- 15 No otras puses, iesniedzējtiesa uzskata, ka, ieviešot tiesību instrumentus, kas paredzēti Savienības finansiālo interešu aizsardzībai PVN jomā, valsts likumdevējam papildus šim Savienības tiesību principam ir jāievēro arī saskaņotās tiesību normas PVN jomā.
- 16 Varētu uzskatīt, ka fiziska persona, kas nav nodokļa maksātāja šīs direktīvas izpratnē, nevar tikt atzīta par solidāri atbildīgu par PVN, ko nav samaksājis nodokļa maksātājs, jo dalībvalstu kompetencē neietilpst šādu valsts tiesību instrumentu pieņemšana. Tomēr var uzskatīt arī gluži pretēji, proti, ka tādas fiziskas personas negodīga rīcība, kas nav nodokļa maksātāja, bet ir saistīta ar juridisko personu, kura ir nodokļa maksātāja, dod dalībvalstij tiesības atzīt pirmo minēto personu par solidāri atbildīgu par PVN, kuru nav samaksājusi otrā minētā persona, samaksu.
- 17 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, pat ja pieņemtu, ka dalībvalstis ir pilnvarotas noteikt fiziskas personas, kas nav PVN maksātāja, atbildību, tas neļauj kategoriski un viennozīmīgi secināt, ka šī persona ir atbildīga arī par procentiem saistībā ar PVN, kas nav samaksāts laikus. Pirmšķietami no PVN direktīvas 273. panta kopsakarā ar 44. apsvērumu izriet, ka pasākumi un tiesību instrumenti, kurus dalībvalstis var ieviest, lai aizsargātu savas intereses un attiecīgi arī Savienības finansiālās intereses PVN jomā, aprobežojas ar iespēju noteikt negodīgas personas atbildību tikai par pašu nesamaksāto PVN, bet ne par procentiem tā novēlotas samaksas dēļ. Šāds secinājums atbilstu PVN direktīvas 273. panta formulējumam – skatot to kopsakarā ar 44. apsvērumu – gramatiskai, šaurai interpretācijai. Bez tam varētu uzskatīt, ka trešās personas, kas nav nodokļa maksātāja, negodīgums ir pietiekams iemesls tam, lai noteiktu arī viņas – vai tikai viņas – atbildību par procentiem saistībā ar PVN, kas nav samaksāts laikus. Abos gadījumos iesniedzējtiesai ir jānovērtē, vai šādos apstākļos ir jāņem vērā samērīguma princips un kādas tam būtu sekas.
- 18 Visbeidzot – iesniedzējtiesai ir jānovērtē, vai ar valsts tiesību instrumenta par trešās personas, kura nav nodokļa maksātāja, solidārās atbildības iestāšanos

attiecībā uz procentiem par PVN, kas nav samaksāts laikus, piemērošanu tiktu pārkāpts Savienības tiesībās paredzētais samērīguma princips, ja iemesls PVN parāda nesamaksāšanai laikus un līdz ar to procentu aprēķināšanai par šo parādu ir nevis trešās personas, kas ir fiziska persona un nav nodokļa maksātāja, negodīga rīcība, bet gan citas personas rīcība vai objektīvu apstākļu iestāšanās.

- 19 Līdz ar to iesniedzējtiesai būtu noderīga atbilde (ar interpretācijas elementiem) uz jautājumu, vai ir pieļaujams valsts tiesību normā – *DOPK* 19. panta 2. punktā – paredzētais tiesību instruments saskaņotajā PVN jomā, ja tā piemērošanas rezultātā *post factum* tiek noteikta tādas fiziskās personas solidāra atbildība, kas nav nodokļa maksātāja PVN direktīvas izpratnē un kas nav sākotnējais PVN parādnieks, bet ir saistīta ar šo personu, kura ir nodokļu maksātāja, un ja novēlotās vai neveiktās PVN samaksas iemesls ir viņas negodīga rīcība.
- 20 Turklāt iesniedzējtiesai būtu noderīgi saņemt atbildi (ar interpretācijas elementiem) uz jautājumu, vai, interpretējot Konvencijas 9. pantu un PVN direktīvas 273. pantu, ņemot vērā samērīguma principu, ir piemērojams un pieļaujams valsts tiesību normā – *DOPK* 19. panta 2. punktā – paredzētais tiesību instruments attiecībā uz procentu noteikšanu par PVN, kas nav samaksāts laikus.
- 21 Visbeidzot, iesniedzējtiesai būtu noderīga Tiesas atbilde (ar interpretācijas elementiem) uz jautājumu, vai valsts tiesību norma – *DOPK* 19. panta 2. punkts –, ja tā ir piemērojama tikai attiecībā uz procentiem par PVN, ir pretrunā Savienības tiesībās paredzētajam samērīguma principam, ja novēloto PVN samaksu, kas ir iemesls attiecīgo procentu aprēķināšanai, ir izraisījusi nevis fiziskas personas, kas nav nodokļa maksātāja, rīcība, bet gan citas personas rīcība vai objektīvu apstākļu iestāšanās.