**Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 33.2 panta interpretācija**

1. Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 33.2 pants paredz deklarāciju precizēšanu un soda naudas samazinātā apmērā samaksu kā vienotu mehānismu. No vienas puses, strīdus norma ar samazinātu soda naudu motivē veikt nodokļu samaksu un mudina nodokļu maksātājus pašus atklāt Valsts ieņēmumu dienestam viņu pieļautās kļūdas nodokļu deklarācijās, tādējādi ietaupot iestādes resursus. No otras puses, norma tomēr ir sodoša rakstura, kas savukārt veicina nodokļu korektu samaksu tā, lai šādas kļūdas nodokļu deklarācijās nebūtu vispār. Ja pieļautu deklarāciju precizēšanu bez sodošās funkcijas, netiktu sasniegts likuma mērķis – nodokļu iekasēšanas veicināšana –, jo nodokļu maksātāji varētu apzināti norādīt nodokļu deklarācijās palielinātu nodokļu pārmaksu, pirms audita uzsākšanas iesniegt deklarāciju precizējumus un neatbildēt par valstij nodarītajiem zaudējumiem.

2. Vispārīgā gadījumā soda naudu atbilstoši likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32.pantam vienādi piemēro gan gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir samazinājis nodokli, gan gadījumos, kad ir palielināta nodokļa atmaksa, turklāt vēsturiski likumā 33.2 pants ieviests, lai "mīkstinātu" 32.pantā paredzēto sankciju. Tādēļ likuma 33.2 pants nevar būt ar šaurāku tvērumu kā 32.pants. Sistēmiski secināms, ka nodokļu maksātājs var 33.2 panta otrās daļas kārtībā iesniegt deklarācijas precizējumus par palielināto nodokļu pārmaksu, un par šo pārkāpumu ir piemērojama soda nauda tādā pašā apmērā kā par samazinātajiem nodokļu maksājumiem. Šāds risinājums ir atbilstošs vienlīdzības principam, kā arī personai labvēlīgāks nekā vispārīgā nodokļu sodus paredzošā norma, tādēļ ir pamats analoģiski attiecināt strīdus normā paredzēto risinājumu uz gadījumiem, kad nodokļu maksātājs ir palielinājis nodokļu pārmaksas apmēru.

3. Nodokļu maksātājs normā noteiktajā termiņā var vairākkārt labot nodokļu deklarāciju, ja tas nepieciešams, un ar sākotnējo deklarāciju salīdzināms pēdējais precizējums.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2017.gada 21.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420436913, SKA-75/2017**

ECLI:LV:AT:2017:1121.A420436913.1.S

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Vēsma Kakste,

tiesnesis Andris Guļāns,

tiesnese Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz AS „Ventbunkers” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 3.jūlija lēmuma Nr. 22.9/L‑16701 atcelšanu, sakarā ar AS „Ventbunkers” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 25.maija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicēja AS „Ventbunkers” saņēma vairākus atliekošus paziņojumus par audita uzsākšanu. Tālab, ievērojot savas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otrajā daļā noteiktās tiesības, pieteicēja līdz audita uzsākšanai vairākkārt iesniedza Valsts ieņēmumu dienestā precizētas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas par 2010. un 2011.gada decembri, kurās citastarp laboja no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru.

[2] Valsts ieņēmumu dienests arī piemēroja minēto normu un noteica pieteicējai pienākumu maksāt soda naudu piecu procentu apmērā no samazinātās nodokļa summas. Dienests norādīja, ka, salīdzinot pirmos un otros deklarāciju precizējumus, secināms, ka pieteicēja ir iepriekš samazinājusi maksājamā nodokļa summu. Ievērojot, ka taksācijas periods ir viens mēnesis, deklarāciju precizējumi ir vērtējami katrs atsevišķi.

[3] Nepiekrītot iestādes galīgajam lēmumam, pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu, lūdzot atcelt tai noteikto soda naudu.

[4] Administratīvā apgabaltiesa, pievienojoties rajona tiesas spriedumā paustajiem motīviem, pieteikumu noraidīja. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Pieteicēja, iesniedzot deklarāciju precizējumus, ir samazinājusi deklarācijā norādīto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru. Tādējādi pieteicējai pamatoti noteikta soda nauda piecu procentu apmērā no samazinātās nodokļa summas. Arī likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.pants, kas noteic piemērojamās soda naudas apmēru pēc nodokļu audita veikšanas, paredz soda naudas piemērošanu gan gadījumos, kad ir samazināta maksājamā nodokļa summa, gan gadījumos, kad ir palielināts no budžeta atmaksājamais nodoklis.

[4.2] Taksācijas periods saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 9.panta pirmo daļu ir viens mēnesis. Līdz ar to atbilstoši iestādes norādītajam deklarāciju precizējumi nav vērtējami katrs atsevišķi.

[4.3] Pieteicējas apsvērumi par valdes maiņu un iepriekšējās valdes pieļautajiem pārkāpumiem, kas liedza pieteicējai savlaicīgi (pirms paziņojuma par audita uzsākšanu) iesniegt precizētas nodokļu deklarācijas, ir noraidāmi. Komersantam ir jārēķinās ar to tiesisko situāciju, kas var izveidoties pēc valdes maiņas.

[5] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu. Sūdzībā norādīti šādi argumenti.

[5.1] Iestāde un tiesa nepareizi interpretē likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otro daļu. Panta otrajā daļā ietverta atsauce uz panta pirmo daļu, kas savukārt nozīmē, ka norma ir piemērojama gadījumos, kad ar nodokļu deklarāciju ir samazināta nodokļa summa. Pieteicēja nav samazinājusi maksājamā nodokļa summu, bet gan palielinājusi no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru.

[5.2] Pieteicēja nav nodarījusi valsts budžetam nekādus zaudējumus. Gluži pretēji – pēc nodokļu deklarāciju precizēšanas pieteicēja ir saņēmusi tai pienākošos atmaksājamo nodokļu summu. Līdz ar to nav saprotams, kādēļ pieteicējai piemērota soda nauda.

[5.3] Likums „Par pievienotās vērtības nodokli” ir zaudējis spēku, tādējādi tiesa atsaukusies uz neesošu normu. Tāpat taksācijas periodam nav nekādas tiesiskas nozīmes, lai konstatētu, vai ar nodokļu deklarāciju precizējumiem ir samazināta vai palielināta no budžeta maksājamā nodokļa summa.

[5.4] Papildus norādīti apsvērumi par pierādījumiem, kurus tiesa nevērtēja saistībā ar pieteicējas valdes maiņu, un par trešo personu pret pieteicēju vērstām prettiesiskām darbībām.

**Motīvu daļa**

[6] Lietā ir strīds par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otrās daļas interpretāciju. Pirmkārt, vai, iesniedzot precizētas nodokļu deklarācijas pēc paziņojuma par audita uzsākšanu saņemšanas līdz audita uzsākšanai, komersantam ir jāmaksā soda nauda samazinātā apmērā par nodokļu pārkāpumiem saistībā ar iepriekš nepamatoti palielinātu atmaksājamā nodokļa apmēru. Otrkārt, ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, vai nodokļu administrācijai gadījumā, kad par vienu taksācijas periodu ir iesniegti vairāki nodokļu deklarāciju precizējumi, tie ir jāvērtē atsevišķi, vai jāņem vērā tikai pēdējais precizējums.

Tiesa secīgi atbildēs uz abiem tiesību jautājumiem.

**I**

[7] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu maksātājam ir tiesības precizēt iesniegtās nodokļu deklarācijas un iemaksāt budžetā samazināto nodokļa summu un ar to saistīto nokavējuma naudu par periodu no minētās nodokļa summas maksāšanas termiņa, kas noteikts konkrētā nodokļa likumā, līdz samaksas dienai.

Savukārt panta otrā daļa noteic, ja nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijas precizējumu iesniedz līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai pēc tam, kad saņēmis nodokļu administrācijas paziņojumu par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu, papildus šā panta pirmajā daļā noteiktajiem maksājumiem nodokļu administrācija piemēro soda naudu piecu procentu apmērā no samazinātās nodokļa summas.

Panta pirmā daļa vispārēji paredz tiesības precizēt nodokļu deklarācijas, savukārt panta otrā daļa sīkāk regulē gadījumus, kad deklarācijas precizē pēc tam, kad nodokļu maksātājs ir uzzinājis par nākotnē veicamu auditu. Ievērojot, ka panta otrajā daļā ir atsauce uz pirmo daļu, norma izskatāmajā lietā būtu lasāma šādi: Laikā no nodokļu administrācijas paziņojuma saņemšanas par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai nodokļu maksātājam ir tiesības precizēt iesniegtās nodokļu deklarācijas un iemaksāt budžetā samazināto nodokļa summu un ar to saistīto nokavējuma naudu par periodu no minētās nodokļa summas maksāšanas termiņa, kas noteikts konkrētā nodokļa likumā, līdz samaksas dienai. Papildus minētajam maksājumam nodokļu administrācija piemēro soda naudu piecu procentu apmērā no samazinātās nodokļa summas.

[8] Pievienotās vērtības nodokļa lietās klasiski nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijās var būt pieļāvis, piemēram, šādas kļūdas, kas nodara kaitējumu valsts budžetam: 1) vispār nav deklarējis darījumu; 2) nav pareizi deklarējis savus darījumus kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus, tādējādi nesamaksājot valstij tai pienākošos nodokļus (samazināts maksājamais nodoklis); 3) nepareizi deklarējis notikušus darījumus, 4) deklarējis ar citiem darījumu partneriem notikušus, 5) deklarējis vispār nenotikušus darījumus kā tādus, kas ir saistīti ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, līdz ar to nepamatoti saņemot pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu (palielināta nodokļa pārmaksa).

Pieteicēja nodokļu deklarācijas ir samazinājusi nevis maksājamo nodokli, bet gan no budžeta atmaksājamo nodokli. Proti, iepriekš pieteicēja nepamatoti ir palielinājusi no budžeta atmaksājamo nodokli.

No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otrās daļas teksta izriet, ka soda nauda pēc nodokļu deklarācijas precizēšanas jāmaksā tikai gadījumos, kad ir samazināts maksājamais nodoklis. Minēto apliecina arī tas, ka pantā ir norādīta soda naudas aprēķina sistēma tikai šim gadījumam. Vienlaikus normas gramatiskā izpēte nesniedz atbildi uz jautājumu, vai deklarācijas precizēšana un soda naudas samaksa ir nedalāms mehānisms, ar kura palīdzību tikai nodokļa samazināšanas gadījumā ir iespējams precizēt nodokļa deklarāciju un tad maksāt samazināto soda naudu. Citiem vārdiem, normā nepārprotami nav noteikts, vai nodokļu maksātājs var precizēt nodokļu deklarācijas par palielināto atmaksājamā nodokļa apmēru un nemaksāt soda naudu vispār. Līdz ar to gramatiskā normas interpretācija nesniedz nepārprotamu atbildi uz lietā risināmo jautājumu.

[9] Kā tas redzams no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 2006.gada 26.oktobrī pieņemto grozījumu anotācijas, likuma 33.2pants ieviests kā viens no mehānismiem ar mērķi ieviest elastīgu un samērīguma principam atbilstošu nodokļu sodu sistēmu, lai neveidotos situācijas, kad nodokļu maksātājam tiek piemērota soda nauda pilnā apmērā, lai gan viņš pats ir atzinis pārkāpumu. Tādējādi tiktu veicināta nodokļu samaksa un nodokļu maksātāji mudināti labprātīgi precizēt nodokļu deklarācijas.

Arī sākotnējā normas redakcijā minēti tikai gadījumi, kad deklarācija ir precizēta par samazinātu maksājamo nodokli. Normas izstrādes materiālos nav apsvērumu par to, vai un kāpēc šāda soda naudu sistēma nebūtu piemērojama arī palielinātas nodokļa pārmaksas gadījumā. Tajā pašā laikā no anotācijas skaidri izriet likumdevēja sākotnējā griba noteikt pantā ietverto mehānismu kā vienotu. Proti, ja nodokļu maksātājs izvēlas labprātīgi atzīt pieļauto kļūdu, tad tas var maksāt soda naudu samazinātā, nevis pilnā apmērā.

[10] Iepazīstoties ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 2009.gada 21.maijā pieņemto grozījumu izstrādes materiāliem, konstatējams, ka Finanšu ministrijas parlamentārā sekretāre [pers. A] Saeimas Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijai uz izskatīšanu trešajā lasījumā iesniedza priekšlikumu, kas paredz likuma 33.2panta otro daļu izteikt šādā redakcijā: „Ja nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijas precizējumu iesniedz un iztrūkstošās nodokļa summas maksājumu veic līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai pēc tam, kad saņēmis nodokļu administrācijas paziņojumu par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu, papildus šā panta pirmajā daļā noteiktajam nodokļu administrācija piemēro soda naudu 10 procentu apmērā no samazinātās nodokļa summas. **Soda naudu** 10 procentu apmērā **piemēro arī tad, ja nodokļu deklarācija precizēta, samazinot no budžeta atmaksājamās nodokļa summas apmēru**. Nokavējuma naudas un soda naudas iemaksa budžetā veicama līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai.”

Lai arī tas neietekmē lietā risināmo jautājumu, skaidrības labad norādāms, ka ar vēlākiem grozījumiem likumdevējs soda naudas apmēru samazināja līdz pieciem procentiem.

Priekšlikumu piemērot soda naudu gadījumos, kad ir palielināta nodokļu pārmaksa, savos 2009.gada 16.martā sniegtajos viedokļos neatbalstīja Latvijas nodokļu maksātāju tiesību asociācija un Latvijas darba devēju konfederācija, uzskatot, ka tādējādi komersantiem tiek palielināts soda naudu slogs. Secīgi Saeimas komisija nolēma uzdot Finanšu ministrijai par priekšlikumu sagatavot atzinumu. Finanšu ministrijas 2009.gada 21.aprīļa atzinumā norādīts, ka priekšlikums gan neparedz ieviest lielāku soda naudu, tomēr, ņemot vērā nevalstisko organizāciju iebildumus, ministrija atbalstīja normas redakciju, kurā *expressis verbis* nav ietverta norāde par soda naudas piemērošanu gadījumos, kad ir palielināta nodokļu pārmaksa.

Saeimas komisija [pers. A] priekšlikumu attiecībā par soda naudu piemērošanu neatbalstīja. Attiecīgi arī Saeimā pieņemtajos likuma grozījumos priekšlikums netika ietverts. Tādējādi likumdevējs vēsturiski ir izteicis savu gribu nepiemērot samazinātu soda naudu gadījumā, kad nodokļu maksātājs ir palielinājis nodokļu pārmaksu.

Vienlaikus no likuma izstrādes materiāliem nav secināms, vai likumdevējs ar minētajiem normas grozījumiem ir apsvēris to, vai deklarāciju precizēšana un samazināto soda naudu piemērošana ir vienots mehānisms. No nevalstisko organizāciju un Finanšu ministrijas sniegtajiem viedokļiem secināms, ka deklarācijas var precizēt gan samazināta nodokļa, gan palielinātas nodokļu pārmaksas gadījumā, savukārt soda nauda maksājama tikai samazināta nodokļa gadījumā. Nav liecību par likumdevēja nostāju šādai normas interpretācijai, kas faktiski ļauj nodokļu maksātājam pirms audita uzsākšanas izlabot tā pieļauto kļūdu, par to nesaņemot nekādu sodu. Tālab nevar pieņemt, ka likumdevējs ir atkāpies no sākotnējās ieceres, ar kādu norma 2006.gadā ieviesta – samazināt soda naudu apmēru gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir atzinis pieļauto kļūdu. Tāpat nevar pieņemt, ka likumdevējs ir apzināti radījis normas, kas ļautu pārkāpumus izdarījušajiem nodokļu maksātājiem palikt nesodītiem. Līdz ar to secināms, ka nodokļu deklarācijas precizēšana un samazinātas soda naudas samaksa ir vienots mehānisms. Ievērojot likumdevēja motivāciju 33.2panta ieviešanai likumā, šīs normas vēsturiskā izpēte vien nesniedz skaidru atbildi, vai šis mehānisms būtu piemērojams arī gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir palielinājis nodokļu pārmaksu.

[11] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 23.punktam soda nauda ir obligāts maksājums, kas tiek uzlikts nodokļu revīzijas (audita) rezultātā par budžetā iemaksājamās nodokļa summas samazināšanu vai no budžeta atmaksājamās nodokļa summas palielināšanu nodokļu administrācijai iesniegtajās vai iesniedzamajās nodokļu deklarācijās vai ko nodokļu administrācija aprēķina gadījumā, kad nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijas precizējumu un deklarācijā precizēto nodokļa maksājumu veic pēc tam, kad saņemts paziņojums par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu vai lēmums par nodokļu revīzijas (audita) veikšanas nosacījumu maiņu.

Likuma 32.panta pirmā un otrā daļa noteic, ka par nodokļu revīzijā konstatētu samazinātu budžetā iemaksājamo nodokļa apmēru un palielinātu no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru nodokļu administrācija nodokļu maksātājam piemēro soda naudu. Saskaņā ar panta ceturto un piekto daļu soda naudu atkarībā no pārkāpuma smaguma vienādā apmērā aprēķina attiecīgi no samazinātā budžetā iemaksājamā nodokļa vai palielinātās nodokļu pārmaksas apmēra.

Tātad vispārīgā gadījumā soda naudu vienādi piemēro gan gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir samazinājis nodokli, gan gadījumos, kad ir palielināta nodokļu pārmaksa. Likumā *expressis verbis* nav ietverti izņēmuma gadījumi, kuros soda naudu kādā no minētajiem gadījumiem varētu nemaksāt. Likuma 33.2panta otrā daļa samazina soda naudas apmēru, ja pats nodokļu maksātājs vēl pirms audita uzsākšanas atzīst kļūdu un izlabo nodokļu deklarāciju. Ņemot vērā to, ka vēsturiski likumā 33.2pants ieviests, lai „mīkstinātu” 32.pantā paredzēto sankciju, kā arī to, ka vispārīgi soda nauda ir vienādi maksājama abu pārkāpumu veidu (nodokļa samazināšanas un nodokļa pārmaksas palielināšanas) gadījumā, likuma 33.2pants nevar būt ar šaurāku tvērumu kā 32.pants. Tādējādi sistēmiski secināms, ka nodokļu maksātājs var 33.2panta otrās daļas kārtībā iesniegt deklarācijas precizējumus par palielināto nodokļu pārmaksu, un par šo pārkāpumu ir piemērojama soda nauda tādā pašā apmērā kādā par samazinātiem nodokļu maksājumiem.

[12] Likumā „Par nodokļiem un nodevām” nav tieši norādīts tā mērķis. Likuma 2.panta pirmā daļa noteic, ka likums nosaka nodokļu un nodevu veidus un reglamentē nodokļu un nodevu noteikšanas kārtību, to iekasēšanu un piedziņu, nodokļu un nodevu maksātāju un nodokļu un nodevu administrācijas tiesības, pienākumus un atbildību, nodokļu maksātāju reģistrācijas kārtību, nodokļu un nodevu jautājumos pieņemto lēmumu apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas kārtību, kā arī Valsts ieņēmumu dienesta un kredītinformācijas biroja papildu pienākumus fizisko personu datu apstrādē, ja tiek sniegta informācija par fiziskās personas ienākumiem.

No minētās normas un šajā spriedumā norādīto likumu grozījumu anotācijām secināms, ka likuma mērķis citastarp ir nodokļu iekasēšanas veicināšana tostarp ar samērīguma principam atbilstošas atbildības ieviešanu par nodokļu pārkāpumiem.

Kā tiesa to jau secināja vēsturiskajā analīzē, strīdus norma paredz deklarāciju precizēšanu un soda naudas samazinātā apmērā samaksu kā vienotu mehānismu. Šāda interpretācija ir saskaņā arī ar likuma plānu. No vienas puses, strīdus norma ar samazinātu soda naudu motivē veikt nodokļu samaksu un mudina nodokļu maksātājus pašus atklāt Valsts ieņēmumu dienestam viņu pieļautās kļūdas nodokļu deklarācijās, tādējādi ietaupot iestādes resursus. No otras puses, norma tomēr ir sodoša rakstura, kas savukārt veicina nodokļu korektu samaksu tā, lai šādas kļūdas nodokļu deklarācijās nebūtu vispār.

Ja pieļautu deklarāciju precizēšanu bez sodošās funkcijas, netiktu sasniegts likuma mērķis – nodokļu iekasēšanas veicināšana –, jo nodokļu maksātāji varētu apzināti norādīt nodokļu deklarācijās palielinātu nodokļu pārmaksu, pirms audita uzsākšanas iesniegt deklarāciju precizējumus un neatbildēt par valstij nodarītajiem zaudējumiem.

Vienlaikus likumdevējs, lai arī bez plašākas motivācijas, normas tekstā ir ietvēris tikai gadījumus, kad nodokļu deklarācijā ir samazināts maksājamais nodoklis. Ievērojot normas vārdisko jēgu, nav iespējams interpretēt to citādi kā tādu, kas ļauj precizēt nodokļu deklarācijas un maksāt soda naudu samazinātā apmērā tikai gadījumos, kad deklarācijā ir samazināts maksājamā nodokļa apmērs. Tiesas ieskatā, šāds risinājums nav taisnīgs.

[13] Ja nodokļu maksātājam neļauj precizēt nodokļu deklarācijas pēc paziņojuma par audita uzsākšanu saņemšanas, pēc audita veikšanas uz nodokļu maksātāju attiecināms likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.pants, kas atkarībā no pārkāpuma smaguma paredz piemērot soda naudu 20 vai 30 procentu apmērā no samazinātās nodokļa vai palielinātās nodokļa pārmaksas apmēra.

Līdz ar to vispārīgais regulējums nodokļu maksātājam ir krietni nelabvēlīgāks nekā strīdus norma, kas ļauj piemērot soda naudu piecu procentu apmērā pēc deklarāciju precizēšanas. Tādējādi, lai arī sodoša rakstura, tomēr strīdus norma pēc būtības ir pieteicējai labvēlīga.

Tāpat, kā to savā skaidrojumā tiesai norādījusi Finanšu ministrija, strīdus normas attiecināšana tikai uz gadījumiem, kad deklarācijā ir samazināts maksājamais nodoklis nostāda šos nodokļu likumu pārkāpējus krietni labvēlīgākā situācijā nekā tos, kuri deklarācijās ir palielinājuši nodokļa pārmaksu. Tiesa neatrod un likuma izstrādes materiālos nav norādīta motivācija atšķirīgai attieksmei minētajos gadījumos. Nodokļu maksātāji tādējādi ir nevienlīdzīgās situācijās atkarībā no izdarītā pārkāpuma.

[14] Apkopojot norādīto, secināms turpmāk minētais.

Vērtējot strīdus normu gramatiski, secināms, ka likumdevējs nav paredzējis nodokļu soda naudu piemērošanu gadījumos, kad deklarācijā ir palielināta nodokļu pārmaksa.

Raugoties vēsturiski, secināms, ka deklarāciju precizēšana un samazinātās soda naudas piemērošana ir vienots mehānisms, kuru var piemērot pilnībā vai nepiemērot nemaz. Tāpat konstatējams, ka likumdevējs ir atteicies ietvert likumā formulējumu, kas attiecinātu normu uz gadījumiem, kad deklarācijā ir palielināta nodokļu pārmaksa.

Analizējot strīdus normu sistēmiski kontekstā ar tās ieviešanas materiāliem, secināms, ka ir nepieciešams attiecināt normā piedāvāto risinājumu vienādi uz abiem spriedumā izklāstītajiem pārkāpumu gadījumiem, kā tas darīts vispārīgajās normās.

Arī teleoloģiski secināms, ka strīdus normas tvēruma nepaplašināšana ir pretrunā ar likuma plānu.

Ņemot vērā visu minēto un ievērojot, ka strīdus normā piedāvātais risinājums ir vienlīdzības principam atbilstošs un pieteicējai labvēlīgāks, nekā vispārīgā nodokļu sodus paredzošā norma, ir pamats analoģiski attiecināt strīdus normā paredzēto risinājumu uz gadījumiem, kad nodokļu maksātājs ir palielinājis nodokļu pārmaksas apmēru.

**II**

[15] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 23.punktam soda naudu uzliek nodokļu revīzijas (audita) rezultātā par budžetā iemaksājamās nodokļa summas samazināšanu vai no budžeta atmaksājamās nodokļa summas palielināšanu nodokļu administrācijai iesniegtajās vai iesniedzamajās nodokļu deklarācijās. No minētās normas un likuma 32.panta pirmās un otrās daļas izriet, ka soda naudu vispārīgi piemēro, ja ir konstatējams pārkāpums, kura rezultātā valstij ir vai varēja tikt nodarīti zaudējumi.

Kā jau norādīts, arī anotācijā likuma grozījumiem, ar kuriem ieviesta strīdus norma, norādīts, ja nodokļu maksātājs ir atklājis nodokļu administrācijai agrāk izdarītu pārkāpumu, nodokļu maksātājam būtu jāpiemēro mazāka soda nauda.

Līdz ar to, lai piemērotu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2pantu, ir jākonstatē nodokļu maksātāja izdarīts nodokļu pārkāpums, kas izpaudies kā iepriekš nepamatota nodokļa samazināšana vai atmaksājamā nodokļu apmēra palielināšana. Proti, lai piemērotu normu, precizētajās deklarācijās maksājamajam nodoklim jābūt lielākam vai atmaksājamajai nodokļu summai jābūt mazākai, nekā sākotnēji iesniegtajās deklarācijās.

[16] Tāpat strīdus norma noteic termiņu, kurā nodokļu maksātājs var iesniegt deklarāciju precizējumus – no paziņojuma par audita uzsākšanu saņemšanas dienas līdz audita uzsākšanas dienai. Tiesa neatrod no tiesību normām izrietošus ierobežojumus deklarāciju precizējumu atkārtotai iesniegšanai minētajā termiņā. Tālab secināms, ka nodokļu maksātājs var vairākkārt labot nodokļu deklarāciju strīdus normā noteiktajā termiņā, ja tas nepieciešams.

[17] Apgabaltiesa nav vērtējusi, vai pieteicēja ir izdarījusi nodokļu pārkāpumu, par kuru ir piemērojama soda nauda. Proti, vai pieteicēja, salīdzinot ar sākotnēji iesniegtajām nodokļu deklarācijām, pēdējās precizētajās deklarācijās ir samazinājusi atmaksājamā nodokļa summu.

Apgabaltiesa ir vērtējusi, vai pieteicēja ir samazinājusi atmaksājamā nodokļa summu, salīdzinot pirmos un otros deklarāciju precizējumus. Apgabaltiesas paustā argumentācija šādai pieejai nav loģiski saprotama un, pretēji tiesas norādītajam, atšķiras no iestādes paustā viedokļa. Taksācijas periods nekādi nemaina to, ka deklarāciju precizējumus par konkrētu periodu vērtē attiecībā pret sākotnēji iesniegtajām deklarācijām. Turklāt nodokļu maksātājs atļautajā termiņā var iesniegt vairākus deklarāciju precizējumus, no kuriem salīdzināms ir pēdējais.

Tāpat, kā to pareizi ir norādījusi pieteicēja, apgabaltiesa ir atsaukusies uz nepareizo tiesību normu – taksācijas periodu ilgumu noteic Pievienotās vērtības nodokļa likuma 115.pants.

[18] Šādos apstākļos pārsūdzētais spriedums ir atceļams, un lieta ir nosūtāma jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai. Pārējie kasācijas sūdzībā minētie apsvērumi nemaina lietas rezultātu, tādēļ tiesa tos nevērtēs.

**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 2015.gada 25.maija spriedumu un nosūtīt lietu Administratīvajai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai;

atmaksāt AS „Ventbunkers” drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.