**Samazinātas nodokļu soda naudas piemērošana**

1. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītās daļas pamatmērķis ir soda naudas individualizācija. Tas nozīmē, ka visi šajā tiesību normā ietvertie soda samazināšanas nosacījumi ir vērsti uz šī pamatmērķa sasniegšanu. Minētais ir jāņem vērā, noskaidrojot arī, kā ir piemērojams priekšnoteikums „ja nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus”.

2. Lai arī priekšnoteikums „ja nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus” nosauc pārkāpumus (deklarāciju iesniegšanas un kārtējo nodokļu samaksas termiņu neievērošana), kas paši par sevi ir precīzi identificējami, tomēr tie nevar tikt vērtēti bez konteksta, kas raksturo nodokļu maksātāja attieksmi. Tiesai ir arī jāvērtē šo pārkāpumu regularitāte un atkārtotība, kavējuma ilgums, kavēto kārtējo nodokļu maksājumu parāda apmērs, tostarp salīdzinājumā ar nodokļu maksātāja budžetā iemaksāto nodokļu apmēru, kā arī iemesli, kāpēc kavējums ir pieļauts, kas varētu radīt priekšstatu par nodokļu maksātāja godprātību savu pienākumu izpildē.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 30.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420323815, SKA-53/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1030.A420323815.3.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A1030.A420323815.3.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Andris Guļāns, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „LEANZ” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 29.septembra lēmuma Nr. 22.8/L-39187 atcelšanu, sakarā ar SIA „LEANZ” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 9.maija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai SIA „LEANZ” veica pievienotās vērtības nodokļa, uzņēmumu ienākuma nodokļa, kā arī valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu. Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 20.aprīļa lēmumā par nodokļu audita rezultātiem jeb sākotnējā lēmumā konstatēta nepamatota priekšnodokļa atskaitīšana attiecībā uz darījumiem ar SIA „INETIX” un SIA „DERSI” un neatbilstoša darba algas aprēķināšana pieteicējas darbiniekam, tāpēc pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta soda nauda, papildu iemaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, uzņēmumu ienākuma nodoklis, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un saistībā ar šiem nodokļiem aprēķināta soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda.

Pieteicēja sākotnējo lēmumu apstrīdēja daļā attiecībā uz darījumiem ar SIA „INETIX” un daļā attiecībā uz pieteicējai noteiktajām soda naudām.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 29.septembra lēmumu Nr. 22.8/L-39187 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums). Dienests lēmumā atzina, ka pieteicēja sākotnējo lēmumu ir apstrīdējusi daļā attiecībā uz darījumiem ar SIA „INETIX” un saistībā ar šiem darījumiem aprēķinātajām pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa soda naudām. Dienests sākotnējo lēmumu tā apstrīdētajā daļā atstāja negrozītu.

[2] Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par tā atcelšanu.

[3] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 9.maija spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts daļā par pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa soda naudu, kas aprēķināta saistībā ar apstrīdētajiem darījumiem ar SIA „INETIX”. Apgabaltiesas spriedums pamatots ar turpmāk izklāstītajiem argumentiem.

[3.1] Pirmās instances tiesas spriedums, kuru pieteicēja nav pārsūdzējusi, ir stājies spēkā daļā, ar kuru noraidīts prasījums atcelt papildu iemaksai budžetā aprēķināto pievienotās vērtības nodokli un uzņēmumu ienākuma nodokli, saistībā ar tiem aprēķināto nokavējuma naudu, kā arī no budžeta atmaksājamā pievienotās vērtības nodokļa samazinājumu. Tādējādi Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzības ietvaros ir pārskatāms pārsūdzētā lēmuma tiesiskums daļā par papildu iemaksai budžetā aprēķināto pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa soda naudu. Vienlaikus ņemams vērā, ka pieteicēja sākotnējo lēmumu apstrīdējusi tikai daļā par papildu iemaksai budžetā aprēķinātajiem pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa maksājumiem saistībā ar tās deklarētajiem darījumiem ar SIA „INETIX” un šādā daļā ir pārskatīts sākotnējais lēmums. Šāds sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas tvērums izriet no pieteikuma tiesai, kurā nav ietverti apsvērumi par citiem nodokļu pārkāpumiem. Tādējādi apelācijas kārtībā ir noskaidrojama pieteicējai papildu nomaksai noteikto soda naudu pamatotība saistībā ar apstrīdētajiem darījumiem ar SIA „INETIX”.

[3.2] No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmās, otrās un piektās daļas izriet, ka pieteicējai konstatēto pārkāpumu gadījumā nomaksai budžetā nosakāma soda nauda 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra, savukārt šā paša panta septītajā daļā konstatēto nosacījumu gadījumā šī soda nauda samazināma uz pusi. Soda naudu samazinošās normas mērķis ir respektēt nodokļu maksātājus, kuri, neskatoties uz pieļauto pārkāpumu un par to aprēķināto nodokļu parādu un soda naudu, turpmāk godprātīgi veic nodokļu samaksas pienākumu un ievēro nodokļu samaksas termiņus.

[3.3] Pieteicēja ir kavējusi kārtējos nodokļu maksājumus par 2015.gada februāri, par ko ir aprēķināta nokavējuma nauda. Šis nodokļu maksājumu parāds dzēsts tostarp no martā izveidojušās pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas. Tomēr tas nemaina faktu, ka pieteicēja nav godprātīgi pildījusi savas saistības pret budžetu, savukārt apstāklim, ka par nākamo taksācijas periodu izveidojusies nodokļu pārmaksa ir novirzīta nodokļu maksājumu parāda segšanai, nav nozīmes. Proti, kaut arī 2015.gada 20.aprīlī fiksētais pievienotās vērtības nodokļa parāds par februāri ar atpakaļejošu datumu (16.aprīli) ir samazināts par martā izveidojušos un 2015.gada 16.aprīlī deklarēto pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu, tas nemaina kārtējā nodokļu maksājuma termiņa kavējuma faktu. Cits secinājums būtu izdarāms gadījumā, ja sākotnējā lēmuma pieņemšanas datumā būtu konstatēts aktuāls nodokļu maksājumu parāds, kas ar atpakaļejošu datumu tiktu dzēsts ar apstiprināto nodokļu pārmaksu. Taču izskatāmajā lietā pieteicējas nodokļu pārmaksa novirzīta iepriekšējā taksācijas periodā kavēta nodokļu maksājuma un nokavējuma naudas segšanai. Fakts, ka pieteicējai ir kavēti nodokļu maksājumi, izsecināms no pirmās instances tiesai iesniegtās Elektroniskās deklarēšanas sistēmas izdrukas. Tātad pirmās instances tiesas secinājums par soda naudas samazināšanu, piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu, ir bijis pārsteidzīgs.

[4] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Tiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu, kurā noteikti trīs kumulatīvi kritēriji, kuri jāizpilda, lai varētu piemērot tajā paredzēto soda naudas apmēra samazināšanu 50 procentu apmērā. Tā sākotnējā un pārsūdzētajā lēmumā norādītais pamatojums strīdus normas nepiemērošanai ir atsauce uz pievienotās vērtības nodokļa parādu 2197,65 *euro* apmērā, kas pieteicējai izveidojies sākotnējā lēmuma pieņemšanas dienā. Ņemot vērā, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 150.panta otrajai daļai iestāde var atsaukties tikai uz administratīvajā aktā minētajiem pamatojumiem, savukārt atbilstoši šā likuma 250.panta otrajai daļai tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai iestādes norādīto pamatojumu, jautājums par strīdus normas piemērošanu ir atkarīgs no tā, vai sākotnējā lēmuma pieņemšanas brīdī pieteicējai bija izveidojies pievienotās vērtības nodokļa parāds strīdus normas izpratnē.

[4.2] Saistībā ar Valsts ieņēmumu dienesta apgalvojumu par pievienotās vērtības nodokļa parādu no dienesta 2017.gada 28.aprīļa vēstulei pievienotajām Nodokļu informācijas sistēmas izdrukām redzams, ka 2015.gada 16.aprīlī pieteicēja iesniegusi dienestam pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2015.gada martu, deklarējot šī nodokļa pārmaksu 2281,73 *euro* apmērā, kas ieskaitīts pieteicējas esošā nodokļu maksājuma parāda dzēšanā. Tā kā minētās pārmaksas pārbaude pabeigta tikai pēc sākotnējā lēmuma pieņemšanas, proti, 2015.gada 24.aprīlī, tā ir iegrāmatota ar atpakaļejošu datumu 2015.gada 16.aprīlī, attiecīgi izmainot pievienotās vērtības nodokļa atlikuma vēsturi. Šos apstākļus savā spriedumā ir konstatējusi arī apgabaltiesa, taču devusi tiem nepareizu juridisko novērtējumu.

[4.3] No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 1.punkta izriet, ka nodoklis ir publiski tiesiska saistība, kuras priekšmets ir naudas samaksa. Savukārt, aplūkojot samaksas mērķi kopsakarā ar bezskaidras naudas samaksas veikšanu, secināms, ka šī samaksa ir veikta brīdī, kad naudas līdzekļi ir nonākuši samaksas saņēmēja kontā, jo no šī brīža tam ir tiesiska un faktiska iespēja rīkoties ar šiem līdzekļiem. Ņemot vērā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 2.pantā noteikto par šī nodokļa maksājumu veikšanu valsts budžetā, šī nodokļa samaksa uzskatāma par veiktu attiecīgās summas ieskaitīšanas brīdī valsts budžetā. Tādējādi pēc šī nodokļa samaksas izdarīšanas izbeidzas tekošā nodokļa maksājuma saistība, bet parāds uzskatāms par nolīdzinātu.

[4.4] Izskatāmajā lietā konstatēts, ka sākotnējā lēmuma pieņemšanas brīdī pieteicēja bija veikusi pievienotās vērtības nodokļa samaksu pilnā apmērā, ieskaitot to valsts budžetā un 2015.gada 16.aprīlī paziņojot par to Valsts ieņēmumu dienestam ar pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2015.gada martu. Līdz ar to pareizs ir pirmās instances tiesas secinājums par pieteicējas nodokļu parāda neesību sākotnējā lēmuma pieņemšanas brīdī, kas ir pamats strīdus normas piemērošanai. Turpretim apgabaltiesa šajā ziņā nepamatoti ir secinājusi, ka izšķiroša nozīme lietas izspriešanā ir pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas akceptēšanai, kas notikusi pēc sākotnējā lēmuma pieņemšanas. Tādējādi apgabaltiesa atteikumu samazināt soda naudas apmēru ir padarījusi atkarīgu no tā, cik ātrā laikā Valsts ieņēmumu dienests akceptēs nodokļu pārmaksu jeb no šī dienesta darba ātruma un efektivitātes. Taču tas neatbilst labas pārvaldības principam, atbilstoši kuram dienestam, pirms sākotnējā lēmuma pieņemšanas uzzinot par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas deklarācijas iesniegšanu un uzskatot, ka tikai akceptēta pārmaksa samazina parāda esību, bija jāpagarina sākotnējā lēmuma pieņemšanas termiņš.

[4.5] Parāda esību vai neesību veidojošais apstāklis ir parāda samaksas vai nesamaksāšanas fakts, savukārt Valsts ieņēmumu dienesta konstatējums par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu uzskatāms par pārmaksas fakta pierādījumu. Tātad nodokļu samaksas vai pārmaksas fakta pārbaude nemaina paša samaksas vai pārmaksas fakta esību, bet gan tikai fiksē šo faktu. Tādējādi juridiski nozīmīgais fakts, kas var būt administratīvā akta pamatojums, ir pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas fakts valsts budžetā, nevis šī fakta fiksēšanas brīdis. Līdz ar to izskatāmajā lietā izšķiroša nozīme ir nevis pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas iegrāmatošanas brīdim, bet šīs pārmaksas esībai pirms sākotnējā lēmuma pieņemšanas. Tādējādi apgabaltiesas secinājums, atzīstot pārmaksas fakta iegrāmatošanas brīdi par samaksas faktu, ir kļūdains. Arī secinājums par pieteicējas negodprātīgumu neatbilst strīdus normas tiesiskajam sastāvam, turklāt negodprātīgums kā strīdus normas nepiemērošanas pamats sākotnējā lēmumā nav minēts. Atsaucoties uz negodprātīgumu, apgabaltiesa sašaurinājusi strīdus normu, taču šāda interpretācija ir pieļaujama tikai likuma robu aizpildīšanai, kas izskatāmajā lietā nepastāv. Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa nepamatoti nav piemērojusi strīdus normu un tādējādi pieļāvusi būtisku materiālo tiesību normu pārkāpumu.

[4.6] Turklāt apgabaltiesa nav ievērojusi pieteicējas pieteikumā par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu norādīto pārsūdzības tvērumu. Pieteikumā patiešām pēc būtības apstrīdēti tikai Valsts ieņēmumu dienesta argumenti attiecībā uz darījumiem ar SIA „INETIX”, taču soda naudas samazinājuma jautājums attiecināms uz visiem nodokļu veidiem un visiem pārsūdzētajā lēmumā vērtētajiem darījumiem.

[5] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzību vērtē kā nepamatotu un noraidāmu. Apgabaltiesa pamatoti secinājusi, ka kārtējo nodokļu samaksas termiņu neievērošana ir pamats, lai nepiemērotu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu. Tā kā nodokļu maksātāja vispārīgais pienākums ir maksājamo nodokļu summas aprēķināšana un savlaicīga samaksa, nodokļu samaksas pārkāpumu likumsakarīgas sekas ir strīdus normas nepiemērošana.

Motīvu daļa

[6] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītā daļa paredz: ja izdarītais nodokļu pārkāpums nav uzskatāms par atkārtotu nodokļu pārkāpumu un ja nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus, kā arī ir sadarbojies ar nodokļu administrāciju šā likuma 32.2panta izpratnē, nodokļu administrācija uzliek soda naudu 50 procentu apmērā no šā panta ceturtajā un piektajā daļā noteiktās soda naudas.

Senāts konstatē, ka iestādei, tiesai un pieteicējai ir atšķirīgi viedokļi par šīs tiesību normas piemērošanu, konkrēti, par normā minētā priekšnoteikuma „ja nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus” piemērošanai nozīmīgajiem faktiem. Tā sākotnējā lēmumā un pārsūdzētajā lēmumā nozīme ir piešķirta faktam, vai uz 2015.gada 20.aprīli, t.i., sākotnējā lēmuma pieņemšanas brīdi pieteicējai bija nodokļu parāds. Arī rajona tiesa ir pārbaudījusi tieši šo faktu, secinot, ka parāda uz šo datumu nebija. Savukārt apgabaltiesa atzina, ka nozīme ir faktam, vai pieteicējai vispār bija parāds, kas raksturo tās godprātīgumu attiecībā pret savām saistībām pret valsts budžetu, līdz ar to faktam, ka parāds ir segts ar nākamo taksācijas periodu nodokļu pārmaksu, nav nozīmes (jāatzīmē, ka pieteicēja nepareizi interpretējusi apgabaltiesas spriedumu, uzskatot, ka tiesa piešķīrusi nozīmi pārmaksas akceptēšanai, jo tiesa ir apstājusies pie secinājuma, ka pārmaksas novirzīšanas faktam vispār nav nozīmes). Pieteicēja turpretim uzskata, ka lietā ir nozīme tieši faktam par to, vai ir bijis parāds uz sākotnējā lēmuma pieņemšanas brīdi, līdz ar to pieteicēja attīsta savu argumentāciju virzienā, kas skar parāda un nodokļu pārmaksas savstarpējo mijiedarbību, uzskatot, ka parāds ir dzēsts jau 2015.gada 16.aprīlī, t.i., nodokļu pārmaksas deklarēšanas brīdī nevis apstiprināšanas un novirzīšanas brīdī.

Līdz ar to lietā ir izšķirams jautājums par to, kā ir piemērojams likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītās daļas priekšnoteikums „ja nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus”, kas kopā ar pārējiem diviem priekšnoteikumiem veido pamatu soda naudas uzlikšanai samazinātā apmērā.

[7] Šim mērķim vispirms ir būtiski uzsvērt, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītajā daļā ir uzskaitīti apstākļi, kuri ļauj samazināt soda naudas apmēru. Citiem vārdiem, strīdus norma ietver atbildību par nodokļu pārkāpumiem mīkstinošus apstākļus, kas pēc būtības atbilst krimināltiesībās nostiprinātajam soda individualizācijas principam. Tā kā Senāts ir atzinis nodokļu soda naudas kriminālsoda raksturu arī tādēļ, ka soda nauda ir paredzēta, lai sodītu pārkāpēju un novērstu citu pārkāpumu izdarīšanu (*Senāta 2006.gada 20.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-543/2006 (A42114904) 9.punkts*), soda individualizācijas princips izmantojams, arī noskaidrojot strīdus normas mērķi.

Krimināllietu tiesu praksē atzīts, ka soda individualizācijas princips izriet no taisnīguma principa, ciktāl neindividualizēts sods, proti, tāds, kas noteikts, neievērojot visus lietas apstākļus, nevar būt taisnīgs. Tāpat ir atzīts, ka visplašāk soda individualizācija izpaužas citstarp atbildību mīkstinošo apstākļu izvērtēšanā (*Soda individualizācija. Apgabaltiesu kā pirmās instances tiesas un Augstākās tiesas Krimināllietu tiesu palātas kā apelācijas instances tiesas sodu piemērošanas prakse. Augstākā tiesa, 2007./2008., 21.–22.lp. Pieejams:* [*http://www.at.gov.lv/lv/tiesu-prakse/tiesu-prakses-apkopojumi/kriminaltiesibas*](http://www.at.gov.lv/lv/tiesu-prakse/tiesu-prakses-apkopojumi/kriminaltiesibas)).

Ievērojot minēto, strīdus normas pamatmērķis ir soda naudas individualizācija. Tas nozīmē, ka visi strīdus normā ietvertie soda samazināšanas nosacījumi ir vērsti uz šī pamatmērķa sasniegšanu. Minētais ir jāņem vērā, noskaidrojot arī, kā ir piemērojams strīdus normas priekšnoteikums „ja nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus”.

[8] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītās daļas teksts liecina par likumdevēja izšķiršanos soda naudas individualizācijā ņemt vērā nodokļu maksātāja attieksmi pret saviem pienākumiem nodokļu jomā. Ja nodokļu maksātājs godprātīgi pilda savus pienākumus, sods ir samazināms.

Normā nav sīkāk detalizēts, kādos apstākļos varētu uzskatīt, ka nodokļu maksātājs nav ievērojis deklarāciju iesniegšanas un kārtējo nodokļu samaksas termiņus. Proti, norma nenoteic ne to, kādā periodā ir jāvērtē nodokļu maksātāja disciplinētība attiecībā uz deklarāciju iesniegšanas un nodokļu samaksas termiņu ievērošanu, ne arī to, vai šiem faktiem ir jābūt aktuāliem uz kādu noteiktu brīdi, piemēram, uz lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas brīdi. Minētais, kā arī konkrētā priekšnoteikuma gramatiskais teksts (daudzskaitļa lietojums) liecina, ka likumdevējam ir bijis svarīgi ne tik daudz noskaidrot konkrētu faktu par deklarāciju iesniegšanas un kārtējo nodokļu samaksas termiņu kavējumu, cik pārliecināties par nodokļu maksātāja godprātīgumu viņa pienākumu izpildē kopumā. Šādā veidā – nenorādot ļoti precīzus kritērijus – formulēts priekšnoteikums tiesību normas piemērotājam nodrošina iespēju ņemt vērā pēc iespējas plašāku apstākļu loku, kas var raksturot konkrētā nodokļu maksātāja attieksmi pret saviem pienākumiem nodokļu jomā, gan arī konkrētās lietas apstākļus kopumā, tādējādi arī maksimāli pietuvinoties soda individualizācijas mērķim. Piemēram, ja nodokļu maksātājs regulāri nav ievērojis deklarāciju iesniegšanas un nodokļu maksāšanas termiņus, tajā pašā laikā uz lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas brīdi nodokļu maksātājam nav parādu vai kavētu nodokļu deklarāciju iesniegšanas termiņu, šie apstākļi tiesai būtu jāvērtē kopā, lai izdarītu secinājumus par nodokļu maksātāja godprātīgumu un tiesībām pretendēt uz soda naudas samazinājumu.

Tādējādi, lai arī strīdīgais priekšnoteikums nosauc pārkāpumus (deklarāciju iesniegšanas un kārtējo nodokļu samaksas termiņu neievērošana), kas paši par sevi ir precīzi identificējami, kā to konstatējusi arī apgabaltiesa (proti, ka pieteicējai bija kavēts nodokļu samaksas termiņš), tomēr tie nevar tikt vērtēti bez konteksta, kas raksturo nodokļu maksātāja attieksmi. Tiesai ir arī jāvērtē šo pārkāpumu regularitāte un atkārtotība, kavējuma ilgums, kavēto kārtējo nodokļu maksājumu parāda apmērs, tostarp salīdzinājumā ar nodokļu maksātāja budžetā iemaksāto nodokļu apmēru, kā arī iemesli, kāpēc kavējums ir pieļauts, kas varētu radīt priekšstatu par nodokļu maksātāja godprātību savu pienākumu izpildē.

Apgabaltiesa šos apstākļus nav vērtējusi, bet balstījusies vienīgi uz faktu, ka pieteicējai bija parāds. Taču, ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, tas nav pietiekami, lai novērtētu nodokļu maksātāja godprātību. Šādos apstākļos apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai.

[9] Pieteicēja kasācijas sūdzībā izvirzījusi argumentus attiecībā uz apjomu, kādā apgabaltiesa pārbaudījusi pārsūdzēto lēmumu attiecībā uz pieteicējai aprēķinātajām soda naudām.

No pieteicējas sūdzības par sākotnējo lēmumu Senāts konstatē, ka pieteicēja sākotnējo lēmumu apstrīdējusi pilnībā attiecībā uz darījumiem ar SIA „INETIX” un daļā attiecībā uz sabiedrībai noteiktajām soda naudām (*lietas 1.sējuma 274.–284.lp.*). Minētajā sūdzībā attiecībā uz soda naudu norādīts pilns sākotnējā lēmumā aprēķinātās soda naudas par visiem nodokļu veidiem un darījumiem apjoms 7493,96 *euro* (*lietas 1.sējuma 254.lp.*). Savukārt pārsūdzētajā lēmumā secināts, ka pieteicēja sākotnējo lēmumu apstrīd daļā attiecībā uz soda naudu 6589,58 *euro*, kas aprēķināta par pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa pārkāpumiem saistībā ar darījumiem ar SIA „INETIX” (*lietas 1.sējuma 11.lp.*), tāpēc pieteicējas sūdzība vērtēta tikai šajā daļā. Arī pārsūdzētā lēmuma rezolutīvajā daļā nolemts atstāt negrozītu sākotnējo lēmumu daļā attiecībā uz soda naudu 6589,58 *euro*. Tādējādi augstāka iestāde, veicot sākotnējā lēmuma pārbaudi, nav izskatījusi lietu daļā, uz kuru attiecās pieteicējas iebildumi saistībā ar soda naudu, kas aprēķināta par pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pārkāpumiem saistībā ar darījumiem ar SIA „DERSI” un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pārkāpumiem saistībā ar pieteicējas darbinieka darba algas aprēķinu.

Pieteicēja pārsūdzēto lēmumu pārsūdzējusi pilnībā, pieteikumā pirmās instances tiesai izklāstot apsvērumus saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu attiecībā uz darījumiem ar SIA „INETIX”, taču neizklāstot iebildumus saistībā ar soda naudu.

No pirmās instances tiesas sprieduma izriet, ka tiesa ir piemērojusi soda naudas samazinājumu attiecībā uz soda naudu 3627,51 *euro*, kas noteikta par pārkāpumiem pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinos, šajā daļā atceļot pārsūdzēto lēmumu. No atsauces uz soda naudas veidu izriet, ka soda naudas samazinājums nav attiecināts uz to soda naudas daļu, kas noteikta par pārkāpumiem valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinos. Taču, ņemot vērā soda naudas summu, uz kuru atsaukusies pirmās instances tiesa, var secināt, ka tā soda naudas samazinājumu ir piemērojusi arī attiecībā uz to soda naudas daļu, kas noteikta par pārkāpumiem pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinos saistībā ar pieteicējas darījumiem ar SIA „DERSI”.

Tātad ne Valsts ieņēmumu dienests, ne arī pirmās instances tiesa, lemjot par soda naudas samazinājumu, nav to vērtējuši tādā apjomā, kādā pieteicēja apstrīdēja sākotnējo lēmumu, proti, attiecībā uz visu tajā aprēķināto soda naudu par visiem nodokļu veidiem.

Arī apgabaltiesa pārsūdzētā lēmuma tiesiskumu vērtējusi tikai attiecībā uz soda naudu, kas pieteicējai aprēķināta saistībā ar darījumiem ar SIA „INETIX”. Nosakot apelācijas instancē pārskatāmās lietas apjomu, apgabaltiesa konstatēja, ka pieteicēja sākotnējo lēmumu apstrīdējusi tikai daļā, kurā Valsts ieņēmumu dienests kā augstāka iestāde pārskatījis sākotnējo lēmumu, proti, daļā par pārkāpumiem saistībā ar darījumiem ar SIA „INETIX”. Vienlaikus apgabaltiesa arī norādīja, ka šāds sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas tvērums izriet no pieteikuma tiesai, kurā nav ietverti apsvērumi par citiem lēmumā pieļautiem pārkāpumiem.

Senāts turpmāk minēto iemeslu dēļ apgabaltiesas apsvērumus atzīst par pareiziem.

[10] Lai arī apgabaltiesa nepareizi konstatējusi faktu, ka pieteicēja sākotnējo lēmumu apstrīdējusi tikai daļā par papildus aprēķinātajiem nodokļiem saistībā ar darījumiem ar SIA „INETIX”, jo no apstrīdēšanas iesnieguma skaidri izriet pretējais, tomēr tas nemaina faktu, ka pieteicēja pieteikumā nav izteikusi konkrētus iebildumus pret pārsūdzēto lēmumu saistībā ar soda naudu. Senāts norāda, ka pārsūdzētajā lēmumā bija skaidri definēts apstrīdēšanas apjoms, kas nesakrīt ar pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā norādīto, līdz ar to būtu pamatoti sagaidāms, ka pieteicēja pieteikumā iebilstu šim lēmuma aspektam, proti, sākotnējā lēmuma pārskatīšanas apjomam. Tomēr pieteikumā uz to netiek norādīts. Jāatzīmē, ka arī lietas izskatīšanas laikā pirmās instances tiesā ne tiesas sēdēs, ne arī procesuālajos dokumentos jautājums par soda naudu netiek skarts. Minētais ļauj secināt, ka pieteicēja neiebilst pret soda naudas pārskatīšanas apjomu. Uz to norāda arī tas, ka pieteicēja nav pārsūdzējusi rajona tiesas spriedumu daļā par soda naudu, lai gan arī rajona tiesa lietu nav izspriedusi tādā apjomā, kādā tas lūgts pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā.

Šādos apstākļos var uzskatīt, ka pieteicēja ir samierinājusies ar to sākotnējā lēmuma pārskatīšanas apjomu, kāds tas norādīts pārsūdzētajā lēmumā. Līdz ar to apgabaltiesa pamatoti lietu izskatīja tikai saistībā ar soda naudu, kas aprēķināta par darījumiem ar SIA „INETIX”.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu, 351.pantu, Senāts

**Nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 9.maija spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai.

atmaksāt SIA „LEANZ” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.