**Tiesas kompetence konstatēt noteiktās soda naudas apmēra prettiesiskumu**

Lai atzītu, ka Valsts ieņēmumu dienests ir kļūdījies un pārsūdzētais lēmums daļā par soda naudas apmēru ir prettiesisks, tiesai pašai ir jāpārbauda, vai pastāv likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītajā daļā norādītie apstākļi. Tiesai ir jāpārbauda, vai, nosakot pieteicējam soda naudu, Valsts ieņēmumu dienestam vajadzēja piemērot minēto tiesību normu (proti, vai vajadzēja atbilstoši šai normai samazināt pieteicējam soda naudu uz pusi). To pārbaudot, tiesai pašai jāizvērtē, vai pieteicēja gadījumā bija izpildījušies normā paredzētie priekšnoteikumi (proti, vai pieteicējs godprātīgi pildījis normā noteiktos nodokļu maksātāja pienākumus).

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2023.gada 28.aprīļa**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420174520, SKA-295/2023**

[ECLI:LV:AT:2023:0428.A420174520.20.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/505133.pdf)

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 24.marta lēmuma Nr. 31.2-22.10/1142 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 25.marta spriedumu daļā.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējam [pers. A] iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2015., 2016. un 2017.gadu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2020.gada 24.marta lēmumu Nr. 31.2-22.10/1142: pieteicējam par 2016.gadu un 2017.gadu papildu nomaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 30 714,16 *euro*, nokavējuma nauda 5819,52 *euro* un soda nauda 9214,25 *euro*; par 2015.gadu noteikti zaudējumi valsts budžetam (nenomaksātais iedzīvotāju ienākuma nodoklis) 7455,22 *euro*. Pieteicējs dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa, citstarp pievienojoties rajona tiesas sprieduma motivācijai, pieteikumu daļā apmierināja. Tiesa atcēla Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 24.marta lēmumu ar tā pieņemšanas dienu daļā par pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikto soda naudu un uzdeva dienestam viena mēneša laikā no sprieduma spēkā stāšanās dienas izdot jaunu administratīvo aktu par soda naudu. Pārējā daļā pieteikums noraidīts.

Spriedums daļā par pieteicējam piemēroto soda naudu pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītās daļas interpretācija un soda naudas aprēķināšanas kārtība, neņemot vērā apstākļus, kas raksturo nodokļu maksātāja attieksmi pret izdarīto pārkāpumu, nav pamatota, jo neatbilst samērīguma principam. Nav konstatējams, ka dienests minētos apstākļus būtu vērtējis. Dienests balstījies vienīgi uz faktu, ka pieteicējs nav iesniedzis gada ienākumu deklarāciju par 2018.gadu, noraidot pieteicēja argumentu, ka deklarācijas iesniegšanas termiņš nokavēts audita norises dēļ. Taču tas nav pietiekami, lai novērtētu pieteicēja godprātību. Dienests nav vērtējis pieteicēja pārkāpumu regularitāti un atkārtotību, kavējuma ilgumu, kavēto kārtējo nodokļu maksājumu parāda apmēru, tostarp salīdzinājumā ar nodokļu maksātāja budžetā iemaksāto nodokļu apmēru, kā arī iemeslu, kāpēc kavējums ir pieļauts, un nav novērtējis šos apstākļus kopsakarā.

Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā ir konstatējums par pieteicēja grāmatvedības dokumentu pilnību un pietiekamu pierādījumu esību komandējumu saistībai ar saimniecisko darbību, taču nav vērtējuma par šo apstākļu ietekmi uz soda naudas apmēru.

[2.2] Tiesa no lietas materiāliem nevar konstatēt apstākļus, kuru novērtējums ir būtisks soda naudas apmēra noteikšanai.

Senāta 2021.gada 28.aprīļa rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-884/2021 4.punktā un tur norādītajā judikatūrā atzīts, ka, vērtējot soda naudas atbilstību soda naudas piemērošanu regulējošajām normām, soda nauda ir jāaplūko kā vienots veselums. Atrodot tiesību normu, kuru iestādei vajadzēja piemērot, un, izvērtējot, kāds soda naudas apmērs saskaņā ar to konkrētajā gadījumā būtu nosakāms, tiesa būtībā pati noteic piemērojamo sodu. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 253.panta trešajai daļai tiesai ir tiesības noteikt pareizo soda naudas apmēru vienīgi tad, ja likumdevējs tiesai ir piešķīris šādas tiesības. Likumos, kas regulē nodokļu tiesības, nav paredzēta šāda tiesas kompetence. Konstatējot administratīvā akta par soda naudas piemērošanu nodokļu lietā prettiesiskumu, tiesa to var tikai atcelt, nevis grozīt (samazināt), ja nepieciešams, uzdodot iestādei atceltā administratīvā akta vietā izdot jaunu administratīvo aktu.

Soda naudas mērķis ir panākt, ka nodokļu maksātājs pilda pienākumus nodokļu jomā, kā arī sodīt pārkāpējus. Šā mērķa sasniegšanai ir jākonstatē nodokļa maksātāja vaina vismaz neuzmanības formā, kas konkrētajā gadījumā ir konstatējama – pieteicējam vajadzēja paredzēt, ka kārtējā deklarācija ir jāiesniedz noteiktā termiņā.

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

[3.1] Dienests ir veicis pieteicēja soda naudas individualizāciju, vērtējot, vai pieteicējam soda nauda ir samazināma saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu. Primāri vērtēts, vai pieteicējs ir ievērojis visus no likuma izrietošos pienākumus un vai pastāv iespēja samazināt soda naudas apmēru. Dienests secināja, ka šādas iespējas nav. Pieteicējs ne tikai nav ievērojis formālās normatīvo aktu prasības, bet arī konstatētie apstākļi liedz piemērot Senāta atziņas, saskaņā ar kurām būtu iespējams samazināt soda naudas apmēru. Proti, nav konstatējams nodokļu maksātāja godprātīgums pienākumu izpildē.

Individualizācijas rezultātā gūtos secinājumus būtu iespējams piemērot, ja primāri būtu izpildītas visas likumā izvirzītās prasības Ja pieteicējs būtu iesniedzis gada ienākumu deklarāciju par 2018.gadu, dienests varētu vērtēt soda naudas samērīgumu, ņemot vērā individualizācijas rezultātā gūtos secinājumus. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītā daļa ir imperatīva un konkrētā situācija ir tipiska šīs normas tvērumā.

[3.2] Dienesta lēmums ir pieņemts pirms Senāta 2020.gada 30.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-53/2020. Nav pamatoti dienestam prasīt lēmumā detalizēti atreferēt individualizācijas pasākumus, pirms tāda prasība tika izvirzīta tiesu praksē.

Tas, ka dienests nav atreferējis veiktos soda naudas individualizācijas pasākumus, nenozīmē, ka dienests šādus apsvērumus nav veicis.

Dienesta izpratni par normas piemērošanu apstiprina arī Satversmes tiesas 2021.gada 6.aprīļa spriedumā lietā Nr. 2020 31-01 konstatētais, ka nelabvēlīgās sekas, kas nodokļu maksātājiem rodas, neveicot soda naudas individualizāciju par nepienācīgu deklarāciju un citu dokumentu iesniegšanas pienākumu savlaicīgu neievērošanu, atbilst samērīguma principam un papildus individualizācijas pasākumi nav jāveic.

Pieteicējs nebija iesniedzis 2018.gada ienākumu deklarāciju. Atbilstoši minētajam Satversmes tiesas spriedumam tas ir pietiekams pamats neveikt soda naudas individualizāciju, tomēr dienests tādu ir veicis.

[3.3] Normatīvais regulējums nodokļu jomā neparedz dienesta tiesības atkāpties no likuma normas un tulkot to plašāk. Lai arī dienestam ir pienākums ievērot Senāta, Satversmes tiesas un Eiropas Savienības tiesas atziņas, tomēr primāri dienestam ir jāpakļaujas likumdevēja gribai.

**Motīvu daļa**

[4] Lietā pastāv strīds par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītās daļas piemērošanu.

[5] Šajā lietā pieteicējam soda nauda piemērota saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta piekto daļu. Atbilstoši minētajai tiesību normai, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums vai no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas vai attiecīgi no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Savukārt 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 jau iepriekš ir atzinis, ka minētā tiesību norma liecina par likumdevēja izšķiršanos soda naudas individualizācijā ņemt vērā nodokļu maksātāja attieksmi pret saviem pienākumiem nodokļu jomā. Lai arī strīdus tiesību normā ir norādīti vairāki priekšnoteikumi, kuriem ir jāpastāv un kas paši par sevi ir precīzi identificējami (piemēram, ievērots deklarāciju iesniegšanas un kārtējo nodokļu samaksas termiņš), tomēr tie nevar tikt vērtēti bez konteksta, kas raksturo nodokļu maksātāja attieksmi. Ja minētie priekšnoteikumi (nodokļu maksātāja pienākumi) nav izpildīti, tiesai ir 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. Ja nodokļu maksātājs godprātīgi pilda savus pienākumus, sods ir samazināms (*Senāta 2020.gada 30.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-53/2020,* [*ECLI:LV:AT:2020:1030.A420323815.3.S*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/6699)*, 8.punkts*).

Tādējādi atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītajai daļai soda nauda ir samazināma uz pusi, ja: 1) pastāv šajā tiesību normā norādītie priekšnoteikumi (izdarītais nodokļu pārkāpums nav uzskatāms par atkārtotu nodokļu pārkāpumu un nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus, kā arī ir sadarbojies ar nodokļu administrāciju šā likuma 32.2panta izpratnē); 2) pilnīga iepriekš minēto priekšnoteikumu pastāvēšana nav konstatējama, tomēr trūkumi nerada šaubas par nodokļu maksātāja godprātīgumu viņa pienākumu izpildē kopumā.

[6] Valsts ieņēmu dienests nav konstatējis likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītajā daļā norādīto apstākļu pastāvēšanu, tādēļ soda naudu, kas aprēķināta atbilstoši panta piektajai daļai, nav samazinājis uz pusi.

Tiesa ir atzinusi, ka Valsts ieņēmumu dienests, konstatējot, ka pieteicējs nav iesniedzis Gada ienākumu deklarāciju par 2018.gadu, nav vērtējis apstākļus, kas ir nozīmīgi pieteicēja kā nodokļu maksātāja godprātības konstatēšanai, tādēļ lēmums daļā par soda naudu atcelts un dienestam uzdots izdot jaunu administratīvo aktu par soda naudu. Spriedumā norādīts, ka no lietas materiāliem nevar konstatēt apstākļus, kas ir būtiski soda naudas apmēra noteikšanai.

Tomēr, lai atzītu, ka Valsts ieņēmumu dienests ir kļūdījies un pārsūdzētais lēmums daļā par soda naudas apmēru ir prettiesisks, tiesai pašai ir jāpārbauda, vai pastāv likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītajā daļā norādītie apstākļi. Tiesai ir jāpārbauda, vai, nosakot pieteicējam soda naudu, Valsts ieņēmumu dienestam vajadzēja piemērot minēto tiesību normu (proti, vai vajadzēja atbilstoši šai normai samazināt pieteicējam soda naudu uz pusi). To pārbaudot, tiesai pašai jāizvērtē, vai pieteicēja gadījumā bija izpildījušies normā paredzētie priekšnoteikumi (proti, vai pieteicējs godprātīgi pildījis normā noteiktos nodokļu maksātāja pienākumus).

Tiesa šādu izvērtējumu nav veikusi. Līdz ar to tiesas spriedumā nav norādīts pamatojums, kādēļ šajā gadījumā noteiktās soda naudas apmērs ir kļūdains. Ņemot vērā minēto, spriedums daļā par noteiktās soda naudas atcelšanu un pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam izdot jaunu administratīvo aktu par soda naudu ir atceļams, un lieta ir nododama jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

[7] Spriedumā, atsaucoties uz Senāta 2021.gada 28.aprīļa rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. [SKA-884/2021](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/455962.pdf) 4.punktu, norādīts: vērtējot soda naudas atbilstību soda naudas piemērošanu regulējošām normām, soda nauda ir jāaplūko kā vienots veselums; atrodot tiesību normu, kuru iestādei vajadzēja piemērot, un, izvērtējot, kāds soda naudas apmērs saskaņā ar to konkrētajā gadījumā būtu nosakāms, tiesa būtībā pati noteic piemērojamo sodu, tiesību normās šāda tiesas kompetence nav paredzēta.

 Tomēr no minētā Senāta lēmuma neizriet, ka tiesai nav kompetences pārbaudīt, vai Valsts ieņēmumu dienests ir pareizi noteicis soda naudas apmēru. Lēmumā ir norādīts, ka, *soda naudas samazināšana līdz tiesību normu prasībām atbilstošam apmēram* saskaņā ar Senāta atzīto ir vērtējama kā iestādes piemērotās soda naudas grozīšana, nevis atcelšana daļā, jo, atrodot tiesību normu, kuru iestādei vajadzēja piemērot, un izvērtējot, kāds soda naudas apmērs saskaņā ar to konkrētajā gadījumā būtu nosakāms, tiesa būtībā pati noteic piemērojamo sodu, bet tiesību normās šāda tiesas kompetence nav paredzēta. Tādējādi Senāta lēmumā ir norādīts, ka gadījumos, kad tiesa secina, ka Valsts ieņēmumu dienests ir piemērojis soda naudu neatbilstoši tiesību normām, tiesa atceļ lēmumu par piemēroto soda naudu, nevis pati nosaka citu soda naudas apmēru. Minētajā lēmumā norādītais nav saprotams tā, ka tiesai nav kompetences pašai konstatēt noteiktās soda naudas apmēra prettiesiskumu.

[8] No kasācijas sūdzības argumentiem konstatējams, ka Valsts ieņēmumu dienests nepiekrīt tam, ka atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītajai daļai soda nauda būtu samazināma arī gadījumos, kad nav konstatējama pilnīga šajā tiesību normā norādīto priekšnoteikumu pastāvēšana. Sava viedokļa pamatošanai dienests ir atsaucies uz Satversmes tiesas 2021.gada 6.aprīļa spriedumu lietā Nr. [2020-31-01](https://www.satv.tiesa.gov.lv/web/viewer.html?file=https://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2020/06/2020-31-01_Spriedums.pdf#search=), kur atzīts, ka Latvijas Republikas Satversmes 105.pantam atbilst likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.panta pirmā daļa, ciktāl tā bez individuāla izvērtējuma nosaka soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļu summas par nodokļu likumos paredzēto nodokļu deklarāciju, kā arī nodokļu administrācijas pieprasīto saimnieciskās darbības un grāmatvedības dokumentu, bez kuriem nodokļu administrācijas ierēdņi (darbinieki) nevar noteikt maksājamā nodokļa summu, neiesniegšanu 30 dienu laikā pēc nodokļu administrācijas noteiktā termiņa.

Senāts norāda, ka minētajā Satversmes tiesas spriedumā ir vērtēta citas tiesību normas – likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.panta pirmās daļas atbilstība Satversmei. Spriedumā Satversmes tiesa nav interpretējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu. Līdz ar to atsaucei uz minēto Satversmes tiesas spriedumu nav nozīmes konkrētās lietas izskatīšanā.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 25.marta spriedumu daļā par noteiktās soda naudas atcelšanu un pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam izdot jaunu administratīvo aktu par soda naudu, un nodot lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam par kasācijas sūdzības iesniegšanu samaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.