**Tiesības atskaitīt priekšnodokli par starpniecības pakalpojumiem.**

Kapitāldaļu iegāde jākvalificē kā ar pievienotās vērtības nodokli neapliekams darījums. Tomēr starpniecības pakalpojums kapitāldaļu iegādē nedod tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu tikai tad, ja starp sākotnēji sniegtajiem pakalpojumiem un no nodokļa atbrīvoto vēlāko akciju nodošanu tiek konstatēta cieša un tūlītēja saikne. Šādās lietās nepieciešams pārbaudīt, vai tieša un tūlītēja saikne pastāv tieši ar kapitāldaļu iegādes darījumiem vai ar visu saimniecisko darbību kopumā, jo otrajā gadījumā varētu atzīt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par starpniecības pakalpojumiem, kas sniegti, lai varētu notikt kapitāldaļu nodošanas darījumi, ir pieļaujamas tikai tad, ja pakalpojumu vērtība attiecībā pret minēto kapitāldaļu un aktīvu nodošanu veido daļu no vispārējiem izdevumiem, kuri saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā, neiekļaujot to minēto kapitāldaļu pārdošanas cenā.

Vērtējot kapitāldaļu iegādes starpniecības pakalpojumu iespējamo tiešo un tūlītējo saikni ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, būtu jāpārbauda, vai pieteicējas darījumu būtība bija kapitāldaļu iegāde vai attiecīgo kapitālsabiedrību aktīvu iegūšana. Vienkārša kapitāldaļu turēšana atšķirībā no sabiedrības aktīvu turēšanas nav neatkarīga saimnieciskā darbība. Savukārt uzņēmuma pāreja (aktīvu iegūšana) atbilstoši Latvijas tiesiskajam regulējumam nav piegāde, ja uzņēmuma ieguvējs turpina savu saimniecisko darbību. Lai ar kapitāldaļu iegādi saistītie pakalpojumi, tai skaitā arī starpniecības pakalpojumi, varētu ietilpt pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas jomā, šo darījumu iemeslam ir jābūt ar nodokli apliekamajā saimnieciskajā darbībā vai arī šiem darījumiem jābūt šīs darbības tiešam, pastāvīgam un nepieciešamam turpinājumam. Proti, šādās lietās ir svarīgi noskaidrot, vai saņemtie pakalpojumi ietver pastāvīgu ieņēmumu gūšanu no darbībām, kas pārsniedz vienkāršu kapitāldaļu iegādi un līdz ar to ietilpst pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas jomā. Tā kā aktīvu nodošana netiek uzskatīta par preču piegādi, izmaksas, kas pieteicējai radušās par saņemtajiem pakalpojumiem, lai veiktu šo pārņemšanu, varētu būt daļa no pieteicējas vispārējām izmaksām, un tādējādi tiem principā ir tieša un tūlītēja saikne ar visu saimniecisko darbību.

Vērtējot tiešo un tūlītējo saikni, svarīgi ņemt vērā nodokļa maksātāja saņemto pakalpojumu faktisko izmantošanu, ja tā atšķiras no sākotnējā nodoma.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 4.marta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr.A420135016, SKA-32/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:0304.A420135016.4.S](file:///%5C%5Cbdc%5Cjudikatura%5CJudikaturas_nodala%5Cdarbinieku_mapes%5CAnnija_Lazdina%5C21_SKA_32_RV%20%5BSpr_kapitaldalu%20pirksana_PVN%5D%20%5BLatvijas%20nacion%C4%81l%C4%81%20N%C4%AA%20a%C4%A3ent%C5%ABra%5D.docx)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Rudīte Vīduša, Lauma Paegļkalna, Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Latvijas nacionālā nekustamo īpašumu aģentūra” (iepriekšējais nosaukums –SIA „Space”) pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 18.decembra lēmuma Nr. 22.8-1/1374 atcelšanu, sakarā ar SIA „Latvijas nacionālā nekustamo īpašumu aģentūra” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 27.februāra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 18.decembra lēmumu Nr. 22.8-1/1374 pieteicējai – SIA „Latvijas nacionālā nekustamo īpašumu aģentūra” – audita rezultātā samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 63 000 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 18 900 *euro*.

Lēmumā norādīts, ka pieteicēja 2014.gada augustā un oktobrī atskaitījusi priekšnodokli un reversā kārtībā aprēķinājusi pievienotās vērtības nodokli, pamatojoties uz SIA „Euro Energo Company” un Serbijas komersanta SUN TRANSCOM 381 DOO vārdā noformētajiem rēķiniem par konsultāciju un aģenta pakalpojumu sniegšanu. Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā, pieteicējai šādu tiesību nebija, jo pieteicēja nav ievērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 21.punkta „e” apakšpunkta un 92.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumus, proti, pieteicējai sniegtie pakalpojumi ir tieši saistīti ar neapliekamu darījumu – kapitāla daļu iegādes nodrošināšanu. Tādējādi nav konstatējama to tiešā saikne ar pieteicējas apliekamajiem darījumiem.

Vienlaikus Valsts ieņēmumu dienests konstatēja, ka pieteicējai lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas dienā bija nodokļu maksājumu parāda summa, līdz ar to pārbaudes rezultātā aprēķinātā soda nauda nebija jāsamazina saskaņā ar „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā.

Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 27.februāra spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums, pievienojoties Administratīvās rajona tiesas motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] SIA „Euro Energo Company” atbilstoši 2014.gada 29.augustā izrakstītajam rēķinam ir sniegusi pieteicējai starpniecības pakalpojumus SIA „Sintez Oil Refinery” 100 % kapitāla daļu iegādē. Pieteicēja 2014.gada 10.oktobrī ir kļuvusi par 100 % SIA „Sintez Oil Refinery” kapitāldaļu īpašnieci, turklāt kapitāla daļas tika pārdotas par cenu, kas pārsniedza to nominālvērtību. Tādējādi SIA „Euro Energo Company” sniegtais pakalpojums atbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 21.punkta „e” apakšpunktā norādītā darījuma pazīmēm un būtībai un nav apliekams ar pievienotās vērtības nodokli.

[2.2] SIA „Eskāda” pievienošana pieteicējai bija atlīdzības darījums, un par SIA „Eskāda” iegādi tika maksāta noteikta cena, kas pārsniedza SIA „Eskāda” kapitāla daļu nominālvērtību. Tādējādi SIA „Eskāda” pievienošanas pamatā ir bijis SUN TRANSCOM 381 DOO sniegtais pakalpojums, kas bija saistīts ar SIA „Eskāda” kapitāla daļu pirkšanu vai pārdošanu un kura rezultātā tika nodibinātas, grozītas, izbeigtas darījumos ar kapitāla daļu apliecībām iesaistīto personu tiesības un pienākumi attiecībā uz līdzdalību komercsabiedrības kapitāla veidošanā un piedalīšanos komercsabiedrības pārvaldē un peļņas sadalē, kā arī kura rezultātā ir veikts ieguldījums pieteicējas pamatkapitālā. Līdz ar to darījums starp pieteicēju un SUN TRANSCOM 381 DOO atbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 21.punkta „e” apakšpunktā norādītā darījuma pazīmēm un būtībai, un pieteicēja nebija tiesīga atskaitīt priekšnodokli par 2014.gada 29.septembra SUN TRANSCOM 381 DOO rēķinu.

[2.3] Lietā netiek apstrīdēts fakts, ka pieteicējas darījumi ar SIA „Euro Energo Company” un Serbijas komersantu SUN TRANSCOM 381 DOO ir faktiski notikuši. Tomēr priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav izmantojamas par darījumiem, kurus tiesību normā ir paredzēts neaplikt ar pievienotās vērtības nodokli.

[2.4] Pieteicējas atlikusī nodokļu parāda summa sākotnējā lēmuma pieņemšanas dienā ir uzskatāma par nodokļu parādu. Fakts, ka Valsts ieņēmumu dienestam bija nepieciešams pieņemt lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu un vēlāk, 2015.gada 16.martā, lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu labprātīgu samaksu, nozīmē, ka pastāvēja kārtējo nodokļu samaksas termiņa nokavējums. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītā daļa par soda naudas samazināšanu konkrētajā gadījumā nav piemērojama.

Pieteicēja izziņu par to, ka tai nav nodokļu maksājumu aktuālo parādu, ir saņēmusi pēc tam, kad bija pieņemts sākotnējais lēmums un pārsūdzētais lēmums, proti, 2016.gada 14.janvārī. Līdz ar to lietā nav pierādījumu tam, ka pieteicēja nokavētās nodokļu saistības ir izpildījusi pirms sākotnējā lēmuma un pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas. Tādēļ soda nauda nav samazināma.

[3] Pieteicēja apgabaltiesas spriedumu pārsūdzēja, kasācijas sūdzību pamatojot ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Apgabaltiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 206.panta otro daļu un Administratīvā procesa likuma 327.panta pirmās daļas 4.punktu, noraidot pieteicējas lūgumu izskatīt lietu mutvārdu procesā.

[3.2] SIA „Euro Energo Company” un Serbijas uzņēmuma SUN TRANSCOM 381 DOO saņemtie pakalpojumi bija nepieciešami pieteicējas nodoma – paplašināt savu pamatdarbību – izpildei un nodrošina pieteicējas pamatdarbību – nekustamā īpašuma iznomāšanu –, kas Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekamie darījumi.

[3.3] Pieteicēja neveic nekādus ar pievienotās vērtības nodokli neapliekamus finanšu darījumus. Neapliekamu darījumu – kapitāldaļu pārdošanu – veic un savā pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā deklarē kā veikto darījumu SIA „Sintez Oil Refinery” dalībnieks, kurš šajā darījumā bija pārdevējs un guva ar pievienotās vērtības nodokli neapliekamo ienākumu, bet pieteicēja bija otra darījuma puse – pircējs. Valsts ieņēmumu dienests pieļāva kļūdu, secinot, ka pieteicēja veikusi ar pievienotās vērtības nodokli neapliekamo darījumu.

[3.4] Darījumu rezultātā pieteicēja izpildīja savu nodomu – ieguva visu pievienoto uzņēmumu mantu, arī nekustamos īpašumus. Šie darījumi pēc savas ekonomiskās būtības bija nekustamo īpašumu iegādes darījumi, bet uzņēmumu kapitāldaļu iegāde un reorganizācija šajā gadījumā bija vispiemērotākā metode minēto īpašumu iegādei jeb juridiskais instruments mērķa sasniegšanai. Vērtējot pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem par saņemtajiem pakalpojumiem, jāņem vērā darījumu ekonomiskais saturs un būtība, kā arī pieteicējas nodoms tādā veidā paplašināt savu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo uzņēmējdarbību, kas arī tika sasniegts.

[3.5] Administratīvā apgabaltiesa nav ņēmusi vērā pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītās Eiropas Savienības Tiesas atziņas un tiesu praksi. Eiropas Savienības Tiesa savā judikatūrā, analizējot nodokļa maksātāja tiesības uz priekšnodokli, ir noteikusi, ka arī gadījumos, kad nodokļa maksātājs saņem pakalpojumus tādu darījumu nodrošināšanai, kas nav pievienotās vērtības nodokļa regulējuma jomā, bet šo pakalpojumu izmaksas ir tieši saistītas ar tā saimniecisko darbību un ir daļa no nākotnes darījuma, kas dod tiesības izdarīt atskaitījumu, cenas, priekšnodoklis par saņemtajiem pakalpojumiem ir atskaitāms. Ievērojot, ka pieteicēja no SIA „Euro Energo Company” un Serbijas komersanta SUN TRANSCOM 381 DOO saņemtos pakalpojumus izmanto tikai ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu – nekustamā īpašuma iznomāšanas pakalpojumu – nodrošināšanai, tad no Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā *Kretztechnik* (*2005.gada 26.maija spriedums lietā  Kretztechnik, C-465/03 (ECLI:EU:C:2005:320)*), ir secināms, ka pieteicējai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli pilnā apmērā un Valsts ieņēmumu dienestam nav objektīva pamata to liegt.

[3.6] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 88.panta otro daļu pieteicēja ir aprēķinājusi pievienotās vērtības nodokli par pakalpojumu, ko saņēma no Serbijas uzņēmuma SUN TRANSCOM 381 DOO, un deklarējusi savā pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā. Ņemot vērā, ka darījumu rezultātā iegūto nekustamo īpašumu pieteicēja plānojusi izmantot savu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, tad aprēķinātais nodoklis pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā tika uzrādīts kā priekšnodoklis.

[3.7] Administratīvā apgabaltiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītās daļas nosacījumus un nav vēlējusies iedziļināties Valsts ieņēmumu dienesta sniegtajā izziņā par nodokļu saistību izpildi. Izziņa ir pieprasīta par konkrētu laika posmu, tādējādi nav nozīmes, ka izziņa pieprasīta 2016.gada 14.janvārī, un pieteicējai nepamatoti tika liegts izmantot savas likumiskās tiesības.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par kasācijas sūdzību iesniedzis paskaidrojumus, norādot turpmāk minēto.

[4.1] Tiesa ir pareizi interpretējusi Pievienotās vērtības nodokļa 52.panta pirmās daļas 21.punkta „e” apakšpunktu, 92.panta pirmās daļas 1.punktu, Ministru kabineta 2013.gada 3.janvāra noteikumu Nr. 17 „Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai” (turpmāk – Ministru kabineta noteikumi Nr. 17) 46. un 48.punktu. Likumdevējs ir noteicis, ka pakalpojumi, kas attiecas uz ieguldījumiem kapitālā, jeb pakalpojumi, kuri ir saistīti ar kapitāla daļu pirkšanu vai pārdošanu un kuru rezultātā tiek nodibinātas, grozītas vai izbeigtas darījumos ar kapitāla daļu apliecībām iesaistīto personu tiesības attiecībā uz līdzdalību peļņas sadalē, netiek aplikti ar pievienotās vērtības nodokli. Attiecīgi termins „ieguldījumi kapitālā” tiek attiecināts arī uz ieguldījumiem kapitālsabiedrību pamatkapitālā.

[4.2] Nosakot aktuālo nodokļu maksājumu parādu sākotnējā lēmuma pieņemšanas dienā, ir būtiski ņemt vērā, kādā datumā parāds tiek pārbaudīts, jo atlasītās informācijas saturu laika gaitā var ietekmēt dažādi apstākļi. Noteicošā izziņa ir tā, kura bija sagatavota uz sākotnējā lēmuma pieņemšanas dienu un kurā norādīts, ka pieteicējai 2015.gada 20.maijā ir nodokļu aktuālais parāds 60 113,96 *euro*.

**Motīvu daļa**

I

*Par lietas izskatīšanu rakstveida procesā*

[5] Pieteicēja iebilst, ka apelācijas instances tiesa lietu izskatīja rakstveida procesā, lai arī pieteicēja bija lūgusi izskatīt lietu mutvārdu procesā.

Lietas izskatīšana mutvārdu procesā apelācijas instances tiesā ir uzskatāma par tiesas prerogatīvu. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmajai daļai apelācijas instances tiesa lietu izskata rakstveida procesā. Šā panta trešais teikums noteic, ka tiesa, izvērtējot procesa dalībnieka motivētu lūgumu, var noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā. Atbilstoši šim regulējumam apelācijas instances tiesai atšķirībā no pirmās instances tiesas nav saistošs lietas dalībnieka lūgums lietu izskatīt mutvārdu procesā, bet tā lietas izskatīšanu mutvārdu procesā var noteikt, ja uzskata, ka šāda lietas izskatīšana konkrētajos apstākļos ir lietderīga un nepieciešama.

Konkrētajā gadījumā apgabaltiesa nav saskatījusi šādus apstākļus, tāpēc lieta izskatīta rakstveida procesā. Pieteicēja kasācijas sūdzībā nenorāda uz konkrētiem jautājumiem, kuru izskatīšanai kādu konkrētu iemeslu dēļ izšķirošs būtu bijis tieši mutvārdu process. Šādus iemeslus nesaskata arī Senāts. Turklāt lietas izskatīšana mutvārdu procesā notika pirmās instances tiesā. Tāpēc Senāts nesaskata pamatu apšaubīt, ka lietas izskatīšanā pēc būtības ir pilnvērtīgi nodrošinātas pieteicējas tiesības tikt uzklausītai.

II

*Tiesības atskaitīt priekšnodokli par starpniecības pakalpojumiem*

[6] Vispirms Senāts precizē uz lietu attiecināmo Eiropas Savienības Tiesas judikatūru.

Ar Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva) ir atcelta Padomes 1977.gada 17.maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk – Sestā direktīva), neizdarot grozījumus pēc būtības. Tā kā atbilstošo Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas normu piemērojamība būtībā ir identiska Sestās direktīvas normu piemērojamībai, judikatūra attiecībā uz Sesto direktīvu ir piemērojama arī Pievienotās vērtības nodokļa direktīvai (piemēram*, Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 3.jūlija sprieduma lietā The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18 (ECLI:EU:C:2019:559), 17.punkts*). Tostarp nav mainījies regulējums, kas paredz neaplikt ar pievienotās vērtības nodokli darījumus ar akcijām un daļām sabiedrībās (Sestās direktīvas 13.panta B daļas „d” apakšpunkta 5.punkts un Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 135.panta 1.punkta „f” apakšpunkts).

Līdz ar to pretēji apgabaltiesas, kas pievienojusies pirmās instances tiesas motivācijai, norādītajam izskatāmajā lietā ir piemērojamas judikatūras atziņas, kas sniegtas, interpretējot Sestās direktīvas tiesību normas.

[7] Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 135.panta1.punkta „f” apakšpunkts noteic, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa darījumus – tostarp starpniecību, izņemot pārvaldi un uzraudzību, – kas attiecas uz akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, bezseguma parādzīmēm un citiem vērtspapīriem, tomēr izņemot dokumentus, kas rada īpašumtiesības uz precēm, un izņemot 15.panta 2.punktā minētās tiesības vai vērtspapīrus.

Šī tiesību norma transponēta Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 21.punkta „e” apakšpunktā, kas noteic, ka ar pievienotās vērtības nodokli neapliek pakalpojumus (ieskaitot starpniecību), kas attiecas uz ieguldījumiem kapitālā, atvasinātajiem finanšu instrumentiem un vērtspapīriem (tai skaitā to izlaišanu, glabāšanu, atsavināšanu, turētājbankas veikto uzraudzību, bet izņemot citu uzraudzību), izņemot ieguldījumu kapitālā, atvasināto finanšu instrumentu un vērtspapīru pārvaldi.

Ministru kabineta noteikumu Nr. 17 46.punkts noteic, ka likuma [52.panta](http://likumi.lv/ta/id/253451-pievienotas-vertibas-nodokla-likums#p52) pirmās daļas 21.punkta „e” apakšpunktu piemēro pakalpojumiem, kuri saistīti ar vērtspapīru un kapitāla daļu (apliecību) pirkšanu vai pārdošanu un kuru rezultātā tiek nodibinātas, grozītas, izbeigtas darījumos ar vērtspapīriem un kapitāla daļu apliecībām iesaistīto personu tiesības un pienākumi attiecībā uz līdzdalību komercsabiedrības kapitāla veidošanā un piedalīšanos komercsabiedrības pārvaldē un peļņas sadalē, ja vērtspapīri vai kapitāla daļas tiek pārdotas par cenu, kas pārsniedz daļas nominālvērtību.

Ministru kabineta noteikumu 48.punkts noteic, ka likuma [52.panta](http://likumi.lv/ta/id/253451-pievienotas-vertibas-nodokla-likums#p52) pirmās daļas 21.punkta „e” apakšpunktā lietoto terminu „ieguldījumi kapitālā” attiecina uz ieguldījumiem kapitālsabiedrību pamatkapitālā, ieguldījumiem personālsabiedrību kapitālā, ieguldījumiem un iemaksām kooperatīvajās sabiedrībās vai sabiedrībās, kas izveidotas saskaņā ar [Civillikumā](http://likumi.lv/ta/id/225418-civillikums) minēto sabiedrības līgumu, kā arī uz tiesībām uz ārvalsts komersantu kapitāla daļām vai ienākumu sadali, ja tās nav fiksētas akciju vai obligāciju veidā.

No šīm tiesību normām izriet, ka pakalpojumi, kas attiecas uz ieguldījumiem kapitālā, tostarp pakalpojumi, kuri ir saistīti ar kapitāla daļu pirkšanu vai pārdošanu un kuru rezultātā tiek nodibinātas, grozītas vai izbeigtas darījumos iesaistīto personu tiesības attiecībā uz līdzdalību komercsabiedrības kapitāla veidošanā un piedalīšanos komercsabiedrības pārvaldē un peļņas sadalē, ja kapitāla daļas tiek pārdotas par cenu, kas pārsniedz daļas nominālvērtību, netiek aplikti ar pievienotās vērtības nodokli.

[8] Vispirms jāatzīmē, ka ne ikviens darījums ar vērtspapīriem (kapitāldaļām) vispār ietilpst saimnieciskās darbības jēdzienā un tādējādi pievienotās vērtības nodokļa regulējumā.

Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 135.panta 1.punkta „f” apakšpunkts attiecas uz tādiem darījumiem, kas var radīt, grozīt vai izbeigt pušu tiesības un pienākumus saistībā ar vērtspapīriem, bet kas ir plašāki par vērtspapīru vienkāršu (vienreizēju) iegādi un pārdošanu, kura nav nekāda saimnieciskā darbība (*2009.gada 29.oktobra sprieduma lietā SKF, C-29/08 (ECLI:EU:C:2009:665), 48.punkts*).

Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgo judikatūru tikai akciju iegūšanu un turēšanu pašu par sevi nevar uzskatīt par saimniecisko darbību. Faktiski līdzdalība ar kapitāla daļu citos uzņēmumos nav īpašuma izmantošana nolūkā gūt pastāvīgus ienākumus, un tas nozīmē, ka iespējamās dividendes jeb šīs līdzdalības augļi ir īpašumtiesību, nevis saimnieciskās darbības rezultāts direktīvas izpratnē. Ja līdzdalība ar kapitāla daļu citos uzņēmumos kā tāda līdz ar to nav saimnieciska darbība, tas pats attiecas uz darbību, ar ko nodod šīs daļas.

Tomēr šajā lietā, ciktāl apgabaltiesa noskaidrojusi lietas apstākļus un procesa dalībnieki pauduši savus apsvērumus, nevarētu būt runas par to, ka kapitāldaļu iegāde notikusi ārpus saimnieciskās darbības.

[9] Tāpat jāatzīmē, ka uz administratīva, materiāla vai tehniska rakstura pakalpojumiem, kā arī finanšu *informācijas* darījumiem, *kuri negroza juridisko un finansiālo situāciju pušu starpā*, direktīvas 135.panta 1.punkta „f” apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas. Savukārt kapitāldaļu pārdošana groza darījuma pušu juridisko un finansiālo situāciju, un uz šo darījumu tiktāl, ciktāl tas ir pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas jomā, tādējādi attiecas direktīvas 135.panta 1.punkta „f” apakšpunktā paredzētais atbrīvojums (*sprieduma lietā SKF 49. un 50.punkts un tajos norādītā judikatūra*).

[10] Ir būtiski ņemt vērā, ka atskaitījuma tiesību esība tiek noteikta atkarībā no sākotnējo darījumu, kam piesaistīti vēlākie darījumi, rakstura. Tādējādi šīs tiesības ir gadījumā, ja sākotnējam darījumam, kam piemēro pievienotās vērtības nodokli, ir cieša un tūlītēja saikne ar vienu vai vairākiem turpmākiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitījumu. Tiesību atskaitīt priekšnodokli parasti nav tad, ja pastāv tieša un tūlītēja saikne ar darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa (*2008.gada 13.marta sprieduma lietā Securenta, C-437/06 (ECLI:EU:C:2008:166), 30.punkts; sprieduma lietā SKF 59.punkts*).

[11] Apgabaltiesa šajā lietā ir secinājusi, ka strīdus darījumi ir tieši saistīti ar kapitāldaļu iegādi kā ar nodokli nepaliekamiem darījumiem, bet nav pievērsusi uzmanību pieteicējas argumentiem par darījumu ekonomisko būtību plašākā kontekstā.

Tomēr, kā redzams no tālāk atreferētajām Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām, nozīme ir arī pieteicējas argumentam, ka atskaitījuma tiesības pastāv arī gadījumā, ja patiesā saikne pastāv ar pieteicējas saimniecisko darbību kopumā. Pieteicēja norāda, ka pakalpojumi bija nepieciešami tās pamatdarbības nodrošināšanai – nekustamā īpašuma iegādei tā tālākai iznomāšanai, kas Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē ir ar nodokli apliekams darījums, un tā izmaksas ir uzskatāmas par pieteicējas vispārējām izmaksām. Šim argumentam apgabaltiesa vispār nav pievērsusies.

Kā skaidrojusi Eiropas Savienības Tiesa, ja sākotnējam darījumam, kam piemēro pievienotās vērtības nodokli, *nav* ciešas un tūlītējas saiknes ar vienu vai vairākiem turpmākiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitījumu, tad ir jāpārbauda, vai izdevumi sākotnējo preču vai pakalpojumu iegādei ir daļa no vispārējiem izdevumiem saistībā ar nodokļa maksātāja vispārējo saimniecisko darbību. Šāda saikne nozīmē, ka konkrēti izdevumi veido daļu no visu nodokļa maksātāja piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Tātad nozīme ir tam, ka saņemtie pakalpojumi ir ekonomiski un objektīvi saistīti ar darbību, par kuru uzliek nodokli, proti, tādējādi, ka no tiem ir atkarīgs peļņas apmērs (*2013.gada 30.maija sprieduma lietā X****,*** *C‑651/11 (ECLI:EU:C:2013:346), 56. un 57.punkts;* *ģenerāladvokātes Julianas Kokotes secinājumu, kas sniegti 2018.gada 6.septembrī lietā C&D Foods, C‑502/17 (ECLI:EU:C:2018:676), 53. un 54.punkts*).

Tātad var būt tā, ka sākotnējā pakalpojuma izmaksas ir attiecīgi iekļautas vai nu vēlāko *konkrēto darījumu izmaksās* vai nodokļa maksātāja piegādāto preču un *sniegto pakalpojumu cenā* tā saimnieciskās darbības ietvaros (*sprieduma lietā SKF 60.punkts*). Kā attiecībā uz lietas *SKF* apstākļiem skaidroja Eiropas Savienības Tiesa, lai noteiktu šādu tiešu un tūlītēju saikni, ir jāzina, vai radušies izdevumi var tikt iekļauti akciju [ko *SKF* ir paredzējusi nodot] cenā, vai arī tie ir tikai[*SKF*] produktu cenas veidojošie komponenti(*turpat, 62.punkts*).

[12] Tātad no pievienotās vērtības nodokļa atbrīvota akciju nodošana nedod tiesības uz atskaitījumu tikai tad, ja starp sākotnēji sniegtajiem pakalpojumiem un no nodokļa atbrīvoto vēlāko akciju nodošanu tiek konstatēta tieša un tūlītēja saikne. Ja savukārt šādas saiknes nav, bet sākotnējo darījumu izmaksas ir iekļautas produktu cenā, ir jāļauj atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas samaksāts par sākotnējiem pakalpojumiem (*turpat, 71.punkts*). Eiropas Savienības Tiesas lietotais formulējums, saskaņā ar kuru izdevumiem ir jābūt iekļautiem akciju vai kapitāldaļu cenā, nenozīmē, ka cenām faktiski ir jāpalielinās, piemēram, pārdošanas cenai pieskaitot konkrētu summu. Tiesas lietotais formulējums ir jāsaprot tādējādi, ka izdevumiem netieši ir jāsamazina peļņa no konkrētā darījuma ar kapitāldaļām vai akcijām, nevis uzņēmuma kopējā peļņa. Tātad saņemtajiem pakalpojumiem ir jābūt saistītiem ar kapitāldaļu pārdošanu tik cieši, lai no ekonomiskā viedokļa tie uzreiz būtu daļa no plānotā darījuma izmaksām (sk. arī *ģenerāladvokātes Julianas Kokotes secinājumu, kas sniegti* *lietā C&D Foods, 43.–46.punktu*).

[13] Līdz ar to izskatāmajā lietā tiesai vispirms būtu jāpārbauda, vai pastāv tieša un tūlītēja saikne starp saņemtajiem pakalpojumiem un kapitāldaļu iegādes darījumiem. Ja tāda saikne pastāv, būtu pamats secināt, ka pieteicējai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Turpretim, ja tiktu konstatēts, ka nepastāv tieša un tūlītēja saikne starp saņemtajiem pakalpojumiem un kapitāldaļu iegādes darījumiem, būtu pamats pievērsties jautājumam, vai šīm izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar visu pieteicējas saimniecisko darbību. Tomēr vēlreiz jāuzsver, ka primāri ir jāpārbauda saikne tieši ar kapitāldaļu iegādes darījumiem, jo saiknei ar visu saimniecisko darbību nav nozīmes, ja ir iespējams viennozīmīgi noteikt, ka runa ir par konkrētu no nodokļa atbrīvotu sniegto pakalpojumu. Šādā gadījumā vairs nav pamata ņemt vērā izdevumus kā vispārējās izmaksas.

Lai secinājums par viennozīmīgu saikni ar konkrētu pakalpojumu, kas nav apliekams ar pievienotās vērtības nodokli, netiktu izdarīts pārsteidzīgi, būtu jāizprot, kā vērtējama iespējamā saikne ar visu saimniecisko darbību kopumā. Šajā ziņā tiesai varētu būtu noderīgi turpmāk minētie apsvērumi, kas balstīti uz Eiropas Savienības Tiesas atziņām.

[14] Pieteicēja uzsver, ka visu darījumu rezultātā tā ieguvusi saimnieciskajā darbībā izmantojamus nekustamos īpašumus. Šajā ziņā var būt noderīgas Eiropas Savienības Tiesas atziņas spriedumā lietā *X*, kā arī citās turpmāk minētajās lietās, kurās šāda veida darījumi apskatīti pievienotās vērtības nodokļa kontekstā.

Lietā būtu jāpārbauda, vai pieteicējas darījumu būtība bija kapitāldaļu iegāde vai attiecīgo kapitālsabiedrību aktīvu iegūšana.

Ar sabiedrības kapitāldaļu turēšanu, atšķirībā no sabiedrības aktīvu turēšanas, nav pietiekami, lai tiktu veikta neatkarīga saimnieciskā darbība. Citādāk ir tad, ja dalību papildina tieša vai netieša iejaukšanās sabiedrības, kurā ir iegūta dalība, pārvaldē, ja šāda iejaukšanās ietver tādu darbību veikšanu, kam tiek piemērots pievienotās vērtības nodoklis, kā, piemēram, administratīvu, finanšu, komerciālu un tehnisku pakalpojumu sniegšana. Sabiedrības kapitāldaļu nodošanu neatkarīgi no dalības apmēra var pielīdzināt visu aktīvu vai to daļas nodošanai tikai tad, ja dalība tiek veikta neatkarīgas vienības daļā, tādējādi ļaujot veikt neatkarīgu saimniecisko darbību, un šo darbību turpina ieguvējs. Vienkārša kapitāldaļu nodošana, kurai neseko aktīvu nodošana, neļauj atsavinātāja īpašumtiesību pārņēmējam turpināt neatkarīgu saimniecisko darbību. Akcionāri nav uzņēmuma, kurā viņiem ir kapitāldaļas, aktīvu īpašnieki, bet ir kapitāldaļu īpašnieki – viņiem šajā ziņā ir tiesības saņemt dividendes, iegūt informāciju, un viņi ir iesaistīti svarīgu lēmumu par uzņēmuma vadību pieņemšanā (*sprieduma lietā X 35.–39.punkts*).

Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 19.pants noteic: ja visus aktīvus vai to daļu nodod par atlīdzību vai bez tās, vai kā ieguldījumu uzņēmējsabiedrībā, dalībvalstis var uzskatīt, ka nav notikusi preču piegāde, un saņēmēju uzskata par tās personas tiesību pārņēmēju, kas preces nodevusi. Attiecīgos gadījumos dalībvalstis var veikt vajadzīgos pasākumus, lai novērstu konkurences izkropļojumus, ja persona, kurai preces ir nodotas, nav pilnībā atbildīga par pievienotās vērtības nodokli. Tāpat dalībvalstis var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu to, ka šā panta piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Sestajā direktīvā norādītā tiesību norma bija ietverta 5.panta 8.punktā.

Šī tiesību norma transponēta Pievienotās vērtības nodokļa 7.pantā. Minētā panta otrā daļa noteic, ka par preču piegādi par atlīdzību neuzskata uzņēmuma pāreju (mantas kopības vai tās daļas pāreju, kas izpaužas kā aktīvu un saistību nodošana) cita saimnieciskās darbības veicēja īpašumā vai lietošanā, ja, nododot aktīvus un saistības par atlīdzību vai bez tās vai ieguldot kapitālsabiedrības pamatkapitālā vai personālsabiedrības ieguldījumā (kapitālā), uzņēmuma ieguvējs kļūst par atdevēja tiesību un saistību pārņēmēju Komerclikuma izpratnē un tiek turpināta saimnieciskā darbība, kas nav saistīta ar uzņēmuma izpārdošanu vai komercsabiedrības likvidēšanu.

No minētā izriet, ka Latvijā uzņēmuma pāreja un tā aktīvu pārņemšana nav ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums, ja uzņēmuma ieguvējs turpina saimniecisko darbību.

Saskaņā ar Komerclikuma 337.pantu pārveidošana ir process, kurā viena veida sabiedrība (pārveidojamā sabiedrība) tiek pārveidota par cita veida sabiedrību (iegūstošā sabiedrība). Pārveidošanas gadījumā visas pārveidojamās sabiedrības tiesības un saistības pāriet iegūstošajai sabiedrībai. Pārveidošanas gadījumā pārveidojamās sabiedrības dalībnieki kļūst par iegūstošās sabiedrības dalībniekiem. Pārveidošanas gadījumā pārveidojamā sabiedrība beidz pastāvēt bez likvidācijas procesa.

Ņemot vērā, ka saskaņā ar Pievienotās vērtība nodokļa 7.panta otro daļu visu aktīvu vai to daļu nodošana netiek uzskatīta par preču piegādi, izmaksas, kas pieteicējai radušās par saņemtajiem pakalpojumiem, lai veiktu šo pārņemšanu, varētu būt daļa no pieteicējas vispārējām izmaksām, un tādējādi tiem principā ir tieša un tūlītēja saikne ar visu saimniecisko darbību.

[15] Apstākļu noskaidrošanā nozīme ir arī tam, kāda iepretim pieteicējas sākotnējiem nodomiem bija faktiskā darījumu norise.

Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 168.panta „a” apakšpunktā (iepriekš Sestās direktīvas 17.panta 2.punkta „a” apakšpunktā) ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti šiem *ar nodokli apliekamajiem darījumiem*. No šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli ir pamatotas ar pieeju, kas galvenokārt ir balstīta uz nodokļa maksātāja iegādāto preču un *pakalpojumu faktisku izmantošanu* (*2020.gada 12.novembra sprieduma lietā Sonaecom, C-42/19 (ECLI:EU:C:2020:913), 53.punkts*). Nodokļa maksātāja iepriekš samaksāta nodokļa atskaitīšanai pēc iespējas precīzāk ir jāatbilst tā iegādāto preču un pakalpojumu faktiskai izmantošanai. Pieeja, saskaņā ar kuru tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, kas samaksāts kā priekšnodoklis, būtu balstītas vienīgi uz nodokļa maksātāja nodomu saistībā ar iegādāto preču un pakalpojumu izmantošanu, nevis uz to faktisko izmantošanu, varētu apdraudēt pašu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas darbību (*turpat, 60.punkts*). Lai atskaitītu pievienotās vērtības nodokli, kas samaksāts kā priekšnodoklis par pakalpojumiem, ir jāņem vērā nodokļa maksātāja iegādāto preču un pakalpojumu faktiskā izmantošana, nevis to paredzētā izmantošana (*turpat, 66.punkts*).

Tātad, arī vērtējot tiešu un tūlītēju saikni, jāņem vērā pieteicējas saņemto pakalpojumu faktiskā izmantošana.

[16] No lietas materiāliem var secināt, ka pakalpojums izmantots, lai iegādātos SIA „Sintez Oil Refinery” kapitāldaļas, kas pats par sevi ir ar nodokli neapliekams darījums Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 135.panta 1.punkta „f” apakšpunkta izpratnē. Vienlaikus no lietas materiāliem pirmšķietami var secināt, ka pēc kapitāldaļu iegādes reorganizācijas procesā SIA „Sintez Oil Refinery” pievienota pieteicējai un pieteicēja pārņēma visu šīs sabiedrības mantu. Tātad kapitāldaļu iegādes darījuma rezultātā, kā to arī apgalvo pieteicēja, pieteicēja ieguva ne tikai SIA „Sintez Oil Refinery” kapitāldaļas, bet arī visu šīs sabiedrības mantu. Līdz ar to varētu būt pamats secināt, ka šis darījums pārsniedza vienkāršas kapitāldaļu iegādes darījuma robežas, jo pieteicēja ieguva ne tikai īpašumtiesības uz kapitāldaļām, bet arī palielināja savus aktīvus ar mērķi tos izmantot saimnieciskajā darbībā.

Apgabaltiesa norādītos apstākļu nav vērtējusi un nav pārbaudījusi, vai SIA „Sintez Oil Refinery” kapitāldaļu iegāde aprobežojas tikai ar pieteicējas finanšu dalību šajā sabiedrībā, vai arī šim darījumam ir tieša un tūlītēja saikne ar SIA „Sintez Oil Refinery” aktīvu pārņemšanu ar nolūku tos izmantot savā saimnieciskā darbībā.

Tāpat apgabaltiesa nav pārbaudījusi un devusi vērtējumu pieteicējas un SIA „Eskāda” darījuma būtībai.

Saskaņā ar 2014.gada 28.novembra reorganizācijas līguma 1.punkta noteikumiem pievienojamā sabiedrība nodod visu savu mantu, tai skaitā savas tiesības un saistības. Ar pievienošanās datumu visa manta pāriet pieteicējas īpašumā un visi darījumi tiks uzskatīti par pieteicējas darījumiem. Savukārt SIA „Eskāda” dalībnieks ir ieguvis konkrētu pieteicējas kapitāldaļu skaitu ar attiecīgām tiesībām saņemt dividendes vai peļņas daļu no pieteicējas saimnieciskās darbības (*lietas 1.sēj. 267.–268.lp.*)*.* Apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, darījumu novērtēšanā nepamatoti aprobežojās tikai ar izmaiņu pieteicējas dalībnieku sastāvā novērtēšanu, neņemot vērā, ka darījums aptvēra arī visas SIA „Eskāda” mantas pāriešanu pieteicējas īpašumā. Norādītajiem apstākļiem ir būtiska nozīme, novērtējot apstrīdēto darījumu būtību un pieteicējas tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli.

Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atziņām, ņemot vērā to, ka, pirmkārt, kapitāldaļu iegāde un aktīvu pārņemšana ir darījums, kas neietilpst direktīvas piemērošanas jomā, un, otrkārt, to, ka pieteicēja šo darījumu veica, lai palielinātu savu kapitālu savas vispārējās saimnieciskās darbības labā, ir jāuzskata, ka attiecīgā darījuma ietvaros šīs sabiedrības saņemto pakalpojumu izmaksas veido daļu no šīs sabiedrības vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no sabiedrības pārdodamo preču cenas. Faktiski šādi pakalpojumi ir tieši un tūlītēji saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību (*2001.gada 22.februāra sprieduma lietā Abbey National, C‑408/98 (ECLI:EU:C:2001:110), 35. un 36.punkts*).

Tādējādi, ievērojot Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņas, tā kā kapitāldaļu nodošana jākvalificē kā no nodokļa atbrīvots darījums un tā kā uzņēmuma pāreja atbilstoši Latvijas tiesiskajam regulējuma nav piegāde, atskaitīšanas tiesības var tikt pieļautas tikai tad, ja pakalpojumu vērtība attiecībā pret minēto kapitāldaļu un aktīvu nodošanu veido daļu no vispārējiem izdevumiem, kuri saistīti ar tās saimniecisko darbību kopumā, neiekļaujot to minēto kapitāldaļu pārdošanas cenā.

Apgabaltiesa nav pārbaudījusi, vai konkrētajā gadījumā šis nosacījums ir izpildīts, ņemot vērā visus apstākļus, kādos ir noslēgti darījumi.

[17] Tā kā apgabaltiesa nav analizējusi pieteicējas norādītos argumentus par darījumu ekonomisko būtību, bet vispārīgi nekritiski pieņēmusi par pierādītu tiešu un tūlītēju saikni ar konkrētiem kapitāldaļu iegādes darījumiem, apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai.

[18] Pieteicēja pamatoti norāda, ka starpniecības pakalpojumi nemaina pušu finansiālo un juridisko situāciju. To maina kapitāldaļu iegādes darījumi.

Tomēr atkārtoti jānorāda: lai ar kapitāldaļu iegādi saistītie pakalpojumi varētu ietilpt pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas jomā, šo darījumu iemeslam jābūt ar nodokli apliekamajā saimnieciskajā darbībā vai šiem darījumiem jābūt šīs darbības tiešam, pastāvīgam un nepieciešamam turpinājumam. Tā tas varētu būt, piemēram, ja darījums veikts, lai iegūto mantu vai gūtos ieņēmumus iekļautu pieteicējas ar nodokli apliekamajā darbībā. Savukārt tā tas nebūtu, ja saņemto pakalpojumu rezultātā tiktu ietekmētas tikai sabiedrību dalībnieku attiecības, kas izriet no īpašumtiesībām uz kapitāldaļām. Līdz ar to lietā ir noskaidrojams, vai saņemtie pakalpojumi ietver pastāvīgu ieņēmumu gūšanu no darbībām, kas pārsniedz vienkāršu kapitāldaļu iegādi un līdz ar to ietilpst pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas jomā. Proti, vai saņemtie pakalpojumi ietilpst pieteicējas saimnieciskās darbības tiešajā ekskluzīvajā iemeslā (sal. *sprieduma lietā C&D Foods**38.–40.punkts*).

[19] Vienlaikus jānorāda, ka ir kļūdains pieteicējas viedoklis, ka kritērijs tiešas un tūlītējas saiknes ar finanšu darījumiem konstatēšanai ir laika periods, kas pagāja no pakalpojuma saņemšanas brīža līdz kapitāldaļu iegādei un aktīvu pārņemšanai. Tiesību normā norādītie vārdi „tieša un tūlītēja” nav interpretējami tādējādi, ka starp izmaksas veidojošiem pakalpojumiem un turpmākām darbībām būtu jāpaiet noteiktam laika periodam. Kā jau norādīts iepriekš, tad nepieciešams konstatēt ekonomisku un objektīvu saikni ar tālākām darbībām.

Savukārt pieteicējas norādītie apstākļi, ka pieteicējas tiešie darījumu partneri tikai atrada potenciālos sadarbības partnerus, bet visas pārrunas ar tiem veica pati pieteicēja, ka iegūtie nekustamie īpašumi tika iznomāti un nodrošināja pieteicējai tūlītēju naudas plūsmu, ka saņemto pakalpojumu maksa ir daļa no pieteicējas sniegto nekustamo īpašumu iznomāšanas pakalpojumu cenas, ir vērtējami, izskatot lietu pēc būtības.

III

*Soda nauda*

[20] Senāts konstatē, ka iestādei un pieteicējai ir atšķirīgi viedokļi par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītās daļas piemērošanu. Norma 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 32.2 panta izpratnē, nodokļu administrācija uzliek soda naudu 50 procentu apmērā no šā panta ceturtajā un piektajā daļā noteiktās soda naudas.

Sākotnējā lēmumā un pārsūdzētajā lēmumā nozīme ir piešķirta faktam, vai 2015.gada 20.maijā, t.i., sākotnējā lēmuma pieņemšanas brīdi pieteicējai bija nodokļu parāds, arī tiesa ir vērtējusi apstākli, vai pieteicējai bija parāds tieši lēmuma pieņemšanas brīdī. Tiesa nepiešķīra nozīmi faktam, ka 2015.gada 16.martā tika pieņemts lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu labprātīgu izpildi, ar kuru Valsts ieņēmumu dienests vienojās ar pieteicēju par nokavēto nodokļu maksājumu 67 768,05 *euro* labprātīgu samaksu.

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 kārtējo nodokļu samaksas termiņus”, kas kopā ar pārējiem diviem priekšnoteikumiem veido pamatu soda naudas uzlikšanai samazinātā apmērā.

[21] 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 kādā noteiktā brīdī, piemēram, lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas brīdī. 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 lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas brīdī 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 (*Senāta 2020.gada 30.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-53/2020 (LV:AT:2020:1030.A420323815.3.S) 8.punkts*).

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.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 27.februāra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt SIA „Latvijas nacionālā nekustamo īpašumu aģentūra” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.