**Atskaites punkts trīs gadu termiņam atkārtota nodokļu pārkāpuma konstatēšanai**

Trīs gadu termiņš, pēc kura izbeigšanās no jauna izdarīts pārkāpums vairs nav uzskatāms par atkārtotu nodokļu pārkāpumu, skaitāms no pabeigtā nodokļu auditā konstatēta iepriekšējā nodokļu pārkāpuma izdarīšanas brīža, nevis tā konstatēšanas brīža.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2025.gada 28.jūlija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420275118, SKA‑55/2025**

 [ECLI:LV:AT:2025:0728.A420275118.41.S](https://gateway.elieta.lv/api/v1/PublicMaterialDownload/ad5789bb-3eb3-4941-9174-cc95230bbdb9)

Senāts šādā sastāvā: senators referents Ermīns Darapoļskis, senatores Dzintra Amerika un Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Liepaja Property SIA pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 31.augusta lēmuma Nr. 30.2-22.8/3915 atcelšanu, sakarā ar Liepaja Property SIA kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 13.marta spriedumu daļā, ar kuru noraidīts Liepaja Property SIA pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 31.augusta lēmuma Nr. 30.2-22.8/3915 atcelšanu daļā par papildus aprēķināto soda naudu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicējas Liepaja Property SIA pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2015.gada janvāri–2016.gada februāri un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2015.gadu. Tā rezultātā ar dienesta 2018.gada 31.augusta lēmumu Nr. 30.2-22.8/3915 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) pieteicējai papildus aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, nokavējuma nauda un soda nauda un noteikts nesegto zaudējumu samazinājums. Pārsūdzētajā lēmumā citstarp secināts, ka pieteicējas nodokļu pārkāpumi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.4panta otrās daļas izpratnē ir kvalificējami kā atkārtoti, kas ir pamats soda naudas apmēra divkāršošanai.

Pieteicēja nepiekrita lēmumam un vērsās tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2023.gada 13.marta spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums daļā, par kuru ierosināta kasācijas tiesvedība, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

Pazīmes atkārtotam nodokļu pārkāpumam norādītas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.4panta otrajā daļā.

Ņemot vērā, ka pieteicējas iepriekšējais nodokļu pārkāpums ir uzskatāms par pabeigtu 2014.gada 10.oktobrī (dienesta lēmums Nr. 22.8/L-28152), bet pārsūdzētajā lēmumā tiek vērtēti nodokļu pārkāpumi, kas izdarīti laika posmā no 2015.gada janvāra līdz 2016.gada februārim, tiesa atzina, ka jaunie, izskatāmajā lietā vērtējamie nodokļu pārkāpumi ir izdarīti triju gadu laikā kopš iepriekšējā pārkāpuma konstatēšanas. Lietā nav strīda, ka lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, ar kuru nodokļu maksātājs saukts pie likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.pantā noteiktās atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, ir stājies spēkā un atkārtoto nodokļu pārkāpumu nodokļu administrācija administratīvajā aktā pamatojusi ar to pašu likuma normu vai ar šo normu saistītu administratīvo aktu.

Līdz ar to dienests pamatoti pieteicējas nodokļu pārkāpumu ir kvalificējis kā tādu, kas izdarīts atkārtoti.

[3] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzība daļā, par kuru ir ierosināta kasācijas tiesvedība, pamatota ar to, ka tiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.4panta otrās daļas 1.punktu. Pieteicēja iebilst tiesas sniegtajai tiesību normas interpretācijai, ka trīs gadu termiņš atkārtota pārkāpuma konstatēšanai skaitāms no galīgā administratīvā akta spēkā stāšanās, nevis no iepriekšējā pārkāpuma izdarīšanas brīža, un pauž uzskatu, ka tiesa spriedumā nepamatoti nav izvērtējusi, kad iepriekšējais nodokļu pārkāpums faktiski tika izdarīts.

[4] Atbildētājs paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka tā nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[5] Senātam kasācijas tiesvedības ietvaros jāpārbauda, vai apgabaltiesa pārsūdzētajā spriedumā ir pamatoti atzinusi, ka lietā ir konstatējamas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.4panta otrajā daļā norādītās atkārtota nodokļu pārkāpuma pazīmes, lai šajā nodokļu auditā konstatētie pārkāpumi varētu tikt uzskatīti par atkārtotiem un soda naudas apmērs – divkāršots.

[6] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.4panta pirmajai daļai par atkārtotu nodokļu pārkāpumu šā likuma [32.panta](https://likumi.lv/ta/id/33946#p32) ceturtajā un piektajā daļā minēto soda naudas apmēru divkāršo.

Atkārtota nodokļu pārkāpuma pazīmes uzskaitītas 32.4panta otrajā daļā. Norma citstarp noteic, ka atkārtotais nodokļu pārkāpums ir tāds nodokļu pārkāpums, kura vienu no pazīmēm veido tas, ka iepriekšējais nodokļu pārkāpums ir konstatēts nodokļu revīzijas (audita) laikā, kas ir pabeigta, un šis nodokļu pārkāpums ir izdarīts ne vēlāk kā triju gadu laikā no atkārtota nodokļu pārkāpuma izdarīšanas brīža (1.punkts).

Senāts ir atzinis, ka no normas teksta izriet, ka notikumu secībā būtisks ir pārkāpuma izdarīšanas brīdis, nevis tā konstatēšanas brīdis, jo tieši no pārkāpuma izdarīšanas brīža ir skaitāms trīs gadu termiņš, pēc kura izbeigšanās no jauna izdarīts pārkāpums vairs nav uzskatāms par atkārtotu nodokļu pārkāpumu. Tādējādi, lai tiesību normas kontekstā nodokļu pārkāpumu uzskatītu par atkārtotu, tam, izpildoties arī citām tiesību normā uzskaitītajām kumulatīvajām pazīmēm, jābūt izdarītam ne vēlāk kā trīs gadu laikā no iepriekšējā pārkāpuma izdarīšanas brīža un iepriekšējam pārkāpumam jābūt konstatētam nodokļu revīzijas (audita) laikā, kas ir pabeigta. Proti, tieši no pārkāpumu izdarīšanas brīža ir skaitāms trīs gadu termiņš, pēc kura izbeigšanās no jauna izdarīts pārkāpums vairs nav uzskatāms par atkārtotu nodokļu pārkāpumu (*Senāta 2023.gada 31.maija sprieduma lietā Nr. SKA-3/2023,* [*ECLI:LV:AT:2023:0531.A420463113.11.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2023%3A0531.A420463113.11.S)*, 14.–15.punkts*).

Ievērojot minēto, Senāts atzīst par pamatotiem kasācijas sūdzībā izteiktos iebildumus, ka apgabaltiesa nav pareizi piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.4panta otrās daļas 1.punktu. Proti, apgabaltiesa kā atskaites punktu trīs gadu termiņam ir ņēmusi vērā dienesta lēmuma par nodokļu auditu rezultātiem datumu. Tomēr atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.4panta otrās daļas 1.punkta formulējumam ir jāņem vērā nevis dienesta lēmuma pieņemšanas brīdis, bet gan pabeigtā nodokļu auditā konstatēta iepriekšējā nodokļu pārkāpuma izdarīšanas brīdis. Tiesa minēto nepamatoti nav vērtējusi.

[7] Apkopojot minēto, spriedums ir atceļams daļā, ar kuru noraidīts pieteicējas pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu daļā par tai divkāršā apmērā aprēķināto soda naudu, un šajā daļā lieta nosūtāma apgabaltiesai jaunai izskatīšanai.

Apgabaltiesai, no jauna izskatot lietu šajā daļā, ir jāpārbauda, vai brīdī, kad pieteicējai piemērota soda nauda, bija izpildījušās visas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.4panta otrajā daļā minētās pazīmes nodokļu pārkāpuma atkārtotības konstatēšanai, ņemot vērā tiesību normu interpretāciju, kas sniegta šajā spriedumā.

**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 2023.gada 13.marta spriedumu daļā, ar
kuru noraidīts Liepaja Property SIA pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta
2018.gada 31.augusta lēmuma Nr. 30.2-22.8/3915 atcelšanu daļā par divkāršā apmērā aprēķināto soda naudu, un šajā daļā nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt ZAB WIDEN SIA (iepriekšējais nosaukums – zvērinātu advokātu birojs RER LEXTAL SIA) par Liepaja Property SIA kasācijas sūdzību samaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.