**Soda naudas piemērošana nodokļu maksātājam par nodokļu deklarāciju precizējumu iesniegšanu pēc nodokļu administrācijas paziņojuma par audita uzsākšanu**

Ja, nav šaubu, ka nodokļu maksātājs nodokļu deklarāciju precizējumus iesniedz pēc tam, kad tas faktiski ir saņēmis nodokļu administrācijas paziņojumu par nodokļu audita uzsākšanu, tad ir pamats uzskatīt, ka nodokļu maksātājs deklarāciju precizējumus iesniedz pēc tam, kad tas uzzina par nodokļu audita veikšanu. Tāpēc, ja nav šaubu, ka nodokļu maksātājs paziņojumu par nodokļu audita uzsākšanu faktiski ir saņēmis pirms likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otrajā daļā un Paziņošanas likuma 9.panta trešajā daļā paredzētā dokumenta paziņošanas brīža un deklarāciju precizējumus iesniedz pēc šā paziņojuma faktiskās saņemšanas, nodokļu maksātājam ir piemērojama likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otrajā daļā paredzētā soda nauda (ja ir izpildījušies arī pārējie šajā tiesību normā paredzētie priekšnoteikumi).

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 21.septembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420290019, SKA-504/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:0921.A420290019.10.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2022:0921.A420290019.10.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Diāna Makarova, Valters Poķis, Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz akciju sabiedrības „Pilsētas zemes dienests” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 22.oktobra lēmuma Nr. 30.1-22.7/4773 atcelšanu daļā, sakarā ar akciju sabiedrības „Pilsētas zemes dienests” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 22.jūlija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests 2019.gada 26.jūlijā pieņēma lēmumu, ar kuru noteica, ka pieteicējai akciju sabiedrībai „Pilsētas zemes dienests” no 4.septembra tiks veikts citstarp uzņēmumu ienākuma nodokļa audits par vairākiem taksācijas periodiem. Minētais lēmums pieteicējai paziņots, izmantojot dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu. Lēmumā izskaidrotas pieteicējas tiesības iesniegt deklarāciju precizējumus līdz audita uzsākšanas dienai.

[2] Pieteicēja 2019.gada 29.jūlijā dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā iesniedza citstarp uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju precizējumus par tiem periodiem, kuri dienesta 26.jūlija lēmumā norādīti kā auditējamie periodi. Deklarāciju precizējumu rezultātā pieteicēja deklarēja lielāku valsts budžetā maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokļa summu.

[3] Dienests 2019.gada 5.septembrī pieņēma lēmumu, ar kuru, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otro daļu, aprēķināja pieteicējai soda naudu piecu procentu apmērā no samazinātās nodokļa summas. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2019.gada 22.oktobra lēmumu.

[4] Pieteicēja dienesta lēmumu pārsūdzēja Administratīvajā rajona tiesā.

[5] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu noraidīja. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[5.1] Lai noskaidrotu, vai izskatāmās lietas apstākļos pieteicējai ir piemērojama likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otrajā daļā paredzētā soda nauda, nepieciešams konstatēt, kad pieteicēja saņēma dienesta lēmumu par nodokļu audita uzsākšanu, jo atbilstoši minētajai tiesību normai soda naudu piemēro tad, ja nodokļu maksātājs deklarācijas precizējumus iesniedz pēc tam, kad ir saņēmis nodokļu administrācijas paziņojumu par nodokļu audita uzsākšanu.

[5.2] Pieteicēja uzskata, ka tā lēmumu par audita uzsākšanu ir saņēmusi otrajā darba dienā pēc tā ievietošanas dienesta Elektroniskajā deklarēšanas sistēmā, proti, 2019.gada 30.jūlijā. Šādu viedokli pieteicēja pamato ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otro daļu. Atbilstoši šai tiesību normai vispārīgi visi dienesta dokumenti uzskatāmi par paziņotiem otrajā darba dienā pēc to ievietošanas Elektroniskās deklarēšanas sistēmā. Vienlaikus jāņem vērā lietā pierādītais fakts, ka pieteicējas prokūriste lēmumu par audita uzsākšanu Elektroniskās deklarēšanas sistēmā apskatīja 2019.gada 29.jūlijā plkst.10.28. Ņemot vērā Elektroniskās deklarēšanas sistēmas autentifikācijas iespējas, nav šaubu, ka pieteicējai bija zināma konkrēta persona, kas un ar kādu mērķi autentificējās sistēmā, saņēma un lejupielādēja lēmumu par audita uzsākšanu. Šādos apstākļos nav arī šaubu, ka pieteicēja lēmumu par audita uzsākšanu faktiski saņēma 2019.gada 29.jūlijā, līdz ar to nepieciešams noskaidrot, vai likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otrās daļas izpratnē par lēmuma saņemšanas dienu uzskatāma lēmuma faktiskās saņemšanas diena, vai arī otrā darba diena pēc šā lēmuma ievietošanas Elektroniskās deklarēšanas sistēmā.

[5.3] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta regulējums par samazinātās soda naudas apmēra piemērošanu pieņemts, lai mudinātu nodokļu maksātājus pašus labprātīgi precizēt nodokļu deklarācijas starplaikā starp nodokļu administrācijas paziņojuma par audita uzsākšanu saņemšanu un audita uzsākšanu, šādā gadījumā paredzot tikai nelielu soda naudas apmēru. Līdztekus šai nodokļu maksātāju grupai likums paredz nodokļu maksātājus, kuri precizē nodokļu deklarācijas līdz nodokļu administrācijas paziņojumam par audita uzsākšanu, un šiem nodokļu maksātājiem soda nauda netiek piemērota, kā arī nodokļu maksātājus, kuri līdz audita uzsākšanai nodokļu deklarācijas nav labojuši, un attiecībā uz šiem nodokļu maksātājiem tiek piemērots vispārīgais regulējums, atbilstoši kuram soda nauda tiek aprēķināta būtiski lielākā apmērā, ja nodokļu audita laikā tiek konstatēti pārkāpumi. Ne likumā „Par nodokļiem un nodevām”, ne grozījumu anotācijā nav atrodams likumdevēja mērķis noteikt arī tādu nodokļu maksātāju grupu, kuri uzzina par nodokļu administrācijas plānoto nodokļu auditu, tostarp par laika periodiem, kas tiks auditēti, un kuriem ir tiesības iesniegt precizētās nodokļu deklarācijas starplaikā starp faktiski saņemto nodokļu administrācijas paziņojumu un audita uzsākšanu, nesaņemot par to soda naudu. Tas ir pretēji likuma mērķim.

[5.4] Ņemot vērā minēto, secināms, ka, piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otro daļu, ja ir zināms lēmuma par audita uzsākšanu faktiskās saņemšanas brīdis, nav papildus jāpiemēro vispārējās normas par dokumentu paziņošanas datuma fikciju, tostarp likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otrā daļa, jo tās piemērošana nonāk pretrunā ar šā likuma 33.2panta mērķi. Minētais attiecas uz gadījumiem, kad faktiskais lēmuma par audita uzsākšanu saņemšanas brīdis ir pirms likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otrajā daļā noteiktā paziņošanas brīža. Paziņošanas fikcija piemērojama gadījumos, ja pastāv šaubas par faktisko lēmuma saņemšanas brīdi, vai arī līdz paziņošanas fikcijas brīdim nodokļu maksātājs lēmumu nav saņēmis faktiski. Izskatāmajā gadījumā nav konstatējami apstākļi, kas būtu par pamatu piemērot lēmuma par audita uzsākšanu paziņošanas fikciju.

[5.5] Papildus ņemama vērā arī pieteicējas rīcība pēc lēmuma par audita uzsākšanu saņemšanas. Proti, pieteicēja īsi pirms audita uzsākšanas laboja deklarācijas tieši par tiem periodiem, kuri kā auditējamie periodi norādīti lēmumā par nodokļu audita uzsākšanu. Turklāt dienests jau 2018.gada 26.janvārī informēja pieteicēju par nesakritībām tās deklarācijās un lūdza sniegt paskaidrojumus. Tātad pieteicējai jau gadu pirms lēmuma par nodokļu audita uzsākšanu saņemšanas bija zināms par konstatētajām nesakritībām, taču pieteicēja tās laboja tikai pēc tam, kad uzzināja, ka dienests veiks auditu. Tas neliecina par pieteicējas godprātīgu rīcību.

[6] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[6.1] Tiesa nepamatoti nepiemēroja likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otro daļu un Paziņošanas likuma 9.panta trešo daļu. Atbilstoši šīm tiesību normām pieteicēja lēmumu par audita uzsākšanu saņēma 2019.gada 30.jūlijā jeb otrajā darba dienā pēc tā ievietošanas Elektroniskās deklarēšanas sistēmā, savukārt deklarāciju precizējumus pieteicēja iesniedza 29.jūlijā, tātad pirms lēmuma par nodokļu audita uzsākšanu saņemšanas. Šādos apstākļos pieteicējai nav piemērojama likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otrajā daļā paredzētā soda nauda.

[6.2] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otrā daļa kā speciālā tiesību norma attiecībā pret Paziņošanas likuma 9.panta trešo daļu neparedz atšķirīgu dokumentu paziņošanas kārtību. Ja likumdevējs vēlētos noteikt, ka lēmumam par nodokļu audita uzsākšanu ir citādāka paziņošanas kārtība, tas tiešā tekstā tiktu noteikts tiesību normās.

[6.3] Atbilstoši Ministru kabineta 2005.gada 28.jūnija noteikumiem Nr. 473 „Elektronisko dokumentu izstrādāšanas, noformēšanas, glabāšanas un aprites kārtība valsts un pašvaldību iestādēs un kārtība, kādā notiek elektronisko dokumentu aprite starp valsts un pašvaldības iestādēm vai starp šīm iestādēm un fiziskām un juridiskām personām” jēdzieni „paziņošana” un „saņemšana” nav nošķirami. Tādējādi tiesa nepamatoti atzina, ka ir būtiski ņemt vērā, kad pieteicēja faktiski saņēma konkrēto dokumentu. Tiesa, atzīstot, ka izšķirošs ir lēmuma par nodokļu audita uzsākšanu saņemšanas brīdis, nevis brīdis, kad šis lēmums ir paziņots tiesību normās noteiktajā kārtībā, pārkāpa likuma atrunas principu.

[6.4] Izskatāmā lieta nebija skatāma atrauti no lietas, kurā ir pieņemts un pārsūdzēts dienesta lēmums par nodokļu audita rezultātiem.

[7] Dienests par pieteicējas kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumus, kuros norādīja, ka Administratīvās apgabaltiesas spriedums ir pamatots.

**Motīvu daļa**

[8] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta pirmo un otro daļu 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. 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.

Lietā ir strīds par minētā panta otrajā daļā paredzētā kritērija „saņēmis nodokļu administrācijas paziņojumu” piemērošanu.

[9] Pieteicēja, interpretējot šo kritēriju, pamatojas uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otro daļu un Paziņošanas likuma 9.panta trešo daļu.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otrajai daļai Valsts ieņēmumu dienesta izdotais administratīvais akts (arī nelabvēlīgs administratīvais akts) un citi lēmumi, dokumenti un informācija nodokļu maksātājam uzskatāma par paziņotu otrajā darba dienā pēc tās ievietošanas Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmā. Arī Paziņošanas likuma 9.panta trešajā daļā noteikts, ka dokuments, kas paziņots, izmantojot iestādes pārziņā esošo speciālo tiešsaistes formu, uzskatāms par paziņotu otrajā darba dienā pēc tā nosūtīšanas.

Pieteicēja, atsaucoties uz tiesību doktrīnā un tiesu praksē paustajām atziņām par minēto tiesību normu piemērošanu, norāda, ka, tā kā dienesta lēmums par nodokļu audita uzsākšanu Elektroniskās deklarēšanas sistēmā ievietots 2019.gada 26.jūlijā (piektdiena), tas ir uzskatāms par paziņotu pieteicējai otrajā darba dienā pēc tā ievietošanas Elektroniskās deklarēšanas sistēmā, tātad 30.jūlijā. Ņemot vērā to, ka pieteicēja deklarāciju precizējumus iesniedza 29.jūlijā, pieteicēja uzskata, ka tā deklarāciju precizējumu iesniegšanas tiesības ir izmantojusi pirms lēmuma par nodokļu audita uzsākšanu paziņošanas. Līdz ar to pieteicējas ieskatā likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otrajā daļā paredzētā soda nauda pieteicējai piemērota nepamatoti.

Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ šādam pieteicējas viedoklim nepiekrīt.

[10] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2pants tika ieviests 2006.gada 26.oktobra grozījumu rezultātā. Šo grozījumu anotācijā norādīts, ka atbilstoši šobrīd spēkā esošai situācijai likumā „Par nodokļiem un nodevām” paredzētā atbildība par nodokļu pārkāpumiem ir ļoti barga un zināmā mērā neatbilst samērīguma principam, kad katra soda apmēram jābūt atbilstošam izdarīta pārkāpuma smagumam. Likumā noteiktās soda sankcijas ir no 100 procentiem līdz 200 procentiem no nesamaksātās nodokļu summas. Sods tiek uzlikts neatkarīgi no pārkāpuma veida un, neņemot vērā lietas apstākļus konkrētajā situācijā. Tādējādi uzņēmēji bieži tiek sodīti ar 100 procentu soda naudu arī gadījumos, ja pārkāpums radies kļūdas dēļ vai likumu neizpratnes dēļ. Dažkārt šāds sods tiek piemērots arī tajos gadījumos, kad nodokļu maksātājs pats ir atklājis kļūdu un to uzrādījis nodokļu administrācijai. Tāpēc likumprojektā „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”” tiek paredzēts ieviest efektīvu sodu sistēmu par nodokļu jomu reglamentējošo normatīvo aktu pārkāpumiem, nosakot elastīgus soda naudas apmērus, kas ir samērīgi ar konkrētajiem nodokļu pārkāpumiem, kā arī mainīt nosacījumus attiecībā uz nodokļu maksātāja tiesībām precizēt nodokļu administrācijai iesniegtās deklarācijas. Anotācijā arī norādīts, ka likumprojekts ievieš elastīgu un stimulējošu nodokļu sodu sistēmu, ievērojot samērīguma principu, kad atbildība ir adekvāta konkrētajam nodokļu likumu pārkāpumam. Efektīvāka sodu sistēma veicinās nodokļu pamatparāda ieskaitīšanu valsts budžetā (*likumprojekta „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”” anotācija; pieejama:* [*https://www.saeima.lv/L\_Saeima8/lasa-dd=LP1827\_0.htm*](https://www.saeima.lv/L_Saeima8/lasa-dd=LP1827_0.htm)).

Tātad, ieviešot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2pantā paredzēto tiesisko regulējumu, likumdevēja mērķis citstarp bija mudināt nodokļu maksātājus labot kļūdas iesniegtajās deklarācijās, kā arī deklarēt un samaksāt korektu nodokļu summu. Likumdevēja mērķis bija arī sakārtot sodu sistēmu, padarot to efektīvāku. Tā rezultātā tika paredzēts, ka tajos gadījumos, kad nodokļu maksātāji izmanto deklarāciju precizēšanas tiesības, ir piemērojama šāda nodokļu maksājumu aprēķināšanas kārtība: ja nodokļu maksātājs deklarācijas precizē, pirms paziņojuma par nodokļu audita uzsākšanu saņemšanas, nodokļu maksātājam ir jāsamaksā samazinātā nodokļa summa un ar to saistītā nokavējuma nauda; ja nodokļu maksātājs deklarācijas precizē pēc tam, kad saņem paziņojumu par nodokļu audita uzsākšanu, bet pirms nodokļu audita uzsākšanas, tad nodokļu maksātājam ir jāsamaksā samazinātā nodokļa summa, nokavējuma nauda un soda nauda piecu procentu apmērā no samazinātās nodokļa summas. Deklarāciju precizēšana pēc nodokļu audita uzsākšanas atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16.panta pirmās daļas 6.punktam vairs nav pieļaujama, tāpēc, ja kļūdas deklarācijās un attiecīgi budžetā maksājamā nodokļa samazinājums tiek konstatēts nodokļu auditā, tad nodokļu maksātājam tiek noteikts papildus budžetā maksājamais nodoklis, nokavējuma nauda un soda nauda vispārīgā kārtībā, kas ir paredzēta likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.pantā. Šajā pantā ir noteikti dažādi soda naudas apmēri, kas ir atkarīgi no budžetā maksājamā nodokļa samazinājuma apmēra, taču mazākais soda naudas apmērs ir 15 procenti no samazinātās nodokļa summas, tātad lielāks, salīdzinot ar soda naudas apmēru, kas tiek noteikts gadījumos, kad nodokļu maksātājs deklarācijas precizē pats.

No minētā tiesiskā regulējuma kopsakarā ar attiecīgo grozījumu anotācijā norādīto izriet likumdevēja mērķis soda sankcijas nepiemērot tikai tiem nodokļu maksātājiem, kuri godprātīgi pilda savus pienākumus un, konstatējot kļūdas pašu veiktajos nodokļu aprēķinos, tās labprātīgi novērš neatkarīgi no tā, vai dienests tos ir informējis par nodokļu audita veikšanu, jeb neatkarīgi no tā, vai to rīcībā ir informācija, ka dienests veiks nodokļu auditu, kā rezultātā var tikt ne vien precizēts budžetā maksājamā nodokļa apmērs, bet arī piemērotas sankcijas. No minētā arī izriet, ka nodokļu apmēra precizēšana (palielināšana) pēc tam, kad nodokļu maksātāji uzzina par plānoto nodokļu auditu, nesaraujami ir saistīta ar soda naudas piemērošanu, atšķirīgs ir tikai soda naudas apmērs, proti, ja nodokļa aprēķinu precizē pats nodokļu maksātājs, zinādams par plānoto nodokļu auditu, soda naudas apmērs ir mazāks nekā tad, ja nodokļa aprēķinu precizē dienests nodokļu audita rezultātā.

Līdz ar to, piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otro daļu, ir būtiski, vai nodokļu maksātājs deklarāciju precizējumus iesniedz pirms vai pēc tam, kad uzzina, ka dienests veiks nodokļu auditu.

[11] Brīdis, kad nodokļu maksātājs uzzina, ka dienests tam veiks nodokļu auditu, ne vienmēr sakritīs ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otrajā daļā un 9.panta trešajā daļā paredzēto paziņošanas brīdi. Proti, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta pirmajai daļai dienesta dokumenti nodokļu maksātājiem tiek paziņoti tādējādi, ka vienlaikus ar šā dokumenta ievietošanu Elektroniskās deklarēšanas sistēmā dienests nosūta par to informāciju uz nodokļu maksātāja Elektroniskās deklarēšanas sistēmā norādīto elektroniskā pasta adresi (šobrīd arī uz oficiālo elektronisko adresi, ja nodokļu maksātājam ir aktivizēts oficiālās elektroniskās adreses konts). Tātad, ja nodokļu maksātājs, saņemot dienesta informāciju savā elektroniskajā pastā, ar dienesta paziņojumu par nodokļu audita uzsākšanu iepazīsies ātrāk nekā otrajā darba dienā pēc tā ievietošanas Elektroniskās deklarēšanas sistēmā, nodokļu maksātājs par to, ka dienests tam veiks nodokļu auditu, uzzinās pirms likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otrajā daļā un Paziņošanas likuma 9.panta trešajā daļā paredzētā dokumenta paziņošanas brīža.

[12] Rezumējot iepriekš norādīto, Senāts atzīst: ja, nav šaubu, ka nodokļu maksātājs deklarāciju precizējumus iesniedz pēc tam, kad tas faktiski ir saņēmis dienesta paziņojumu par nodokļu audita uzsākšanu, tad ir pamats uzskatīt, ka nodokļu maksātājs deklarāciju precizējumus iesniedz pēc tam, kad tas uzzina par nodokļu audita veikšanu. Tāpēc, ja nav šaubu, ka nodokļu maksātājs paziņojumu par nodokļu audita uzsākšanu faktiski ir saņēmis pirms likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otrajā daļā un Paziņošanas likuma 9.panta trešajā daļā paredzētā dokumenta paziņošanas brīža un deklarāciju precizējumus iesniedz pēc šā paziņojuma faktiskās saņemšanas, nodokļu maksātājam ir piemērojama likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otrajā daļā paredzētā soda nauda (ja ir izpildījušies arī pārējie šajā tiesību normā paredzētie priekšnoteikumi). Pretējā gadījumā zustu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otrās daļas jēga un netiktu sasniegts iepriekš norādītais šīs tiesību normas mērķis – soda naudu nepiemērot vienīgi tiem nodokļu maksātājiem, kuri nodokļu aprēķinus godprātīgi precizē neatkarīgi no dienesta plānotā nodokļu audita un iespējamām sekām.

[13] Vienlaikus Senāts ņem vērā, ka var būt tādi gadījumi, kad nodokļu maksātāji izvairās vai vilcinās faktiski saņemt dienesta paziņojumu par nodokļu audita uzsākšanu. Nebūtu pieļaujami, ka šādi nodokļu maksātāji tiktu nostādīti labvēlīgākā situācijā, salīdzinot ar tiem nodokļu maksātājiem, kuri nav kavējušies ar dienesta paziņojuma par audita uzsākšanu faktisko saņemšanu. Kā pareizi norādījusi apgabaltiesa, likumdevējs, tiesību normās paredzot, kādā laika periodā dokuments tiek uzskatīts par paziņotu adresātam, ir apsvēris, ka likumdevēja noteiktais laika periods ir pietiekams konkrētā dokumenta faktiskai saņemšanai, tātad likumdevēja noteiktajā laika periodā adresātam noteikti bija jāsaņem attiecīgais dokuments. Tāpēc, lai nodrošinātu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otrās daļas piemērošanu atbilstoši tās jēgai un mērķim, Senāts atzīst, ka tajos gadījumos, kad paziņojums, lai arī ir nosūtīts likumā paredzētajā kārtībā, faktiski nav saņemts, vai arī ir objektīvas šaubas par paziņojuma faktisko saņemšanu, vai arī paziņojums faktiski ir saņemts likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otrajā daļā un Paziņošanas likuma 9.panta trešajā daļā paredzētajā dienā vai vēlāk, ir atzīstams, ka nodokļu maksātājs paziņojumu par nodokļu audita uzsākšanu saņēmis minētajās tiesību normās paredzētajā dienā.

[14] Kasācijas sūdzībā norādītie apsvērumi par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta piemērošanu ir vērsti uz to, lai vienlīdzīgā situācijā nostādītu tos nodokļu maksātājus, kuri deklarācijas precizējumus iesniedz neatkarīgi no dienesta plānotā nodokļu audita, ar tiem nodokļu maksātājiem, kuri deklarācijas precizējumus iesniedz tikai pēc tam, kad uzzina par nodokļu audita veikšanu. Tādējādi atbilstoši pieteicējas apsvērumiem soda nauda nebūtu piemērojama arī tiem nodokļu maksātājiem, kuri deklarāciju prezidējumus iesniedz pēc tam, kad uzzina par plānoto nodokļu audita. Tā kā tas neatbilst likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta jēgai un mērķim, Senāts nepiekrīt pieteicējas apsvērumiem, kas pausti sakarā ar šīs tiesību normas piemērošanu.

[15] Tiesa, ņemot vērā lietā esošos pierādījumus, konstatēja, ka dienests lēmumu par nodokļu audita uzsākšanu Elektroniskās deklarēšanas sistēmā ievietoja 2019.gada 26.jūlijā (piektdiena), pieteicēja to saņēma 29.jūlijā (pirmdiena) un šajā pašā datumā iesniedza uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju precizējumus. Ņemot vērā, ka ieraksti Elektroniskās deklarēšanas sistēmā apstiprina, ka pieteicēja dienesta lēmumu par nodokļu audita uzsākšanu vairākkārt apskatīja un lejupielādēja 29.jūlijā, tiesa atzina, ka lietā nav šaubu, ka pieteicēja lēmumu par nodokļu audita uzsākšanu faktiski saņēma pirms likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otrajā daļā un Paziņošanas likuma 9.panta trešajā daļā noteiktā paziņošanas brīža. Ievērojot minēto, kā arī apstākli, ka pieteicēja nodokļu deklarāciju precizēšanas rezultātā deklarēja lielāku budžetā maksājamā nodokļa summu, salīdzinot ar iepriekš deklarēto nodokļa apmēru, tiesa atzina, ka iestājas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta otrajā daļā paredzētie priekšnoteikumi soda naudas piemērošanai. Senāts nekonstatē kļūdas tiesas veiktajā pierādījumu novērtēšanā un tiesas izdarītos secinājumus atzīst par atbilstošiem šiem pierādījumiem.

[16] Papildus minētajam tiesa ņēma vērā faktu, ka pieteicēja uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas precizējumus iesniedza par tiem taksācijas periodiem, kas norādīti lēmumā par nodokļu audita uzsākšanu kā auditējamie periodi. Tāpat tiesa konstatēja, ka dienests pieteicējas uzmanību uz neprecizitātēm nodokļa aprēķinā par šiem taksācijas periodiem vērsa jau vairāk nekā gadu, pirms pieteicēja tika informēta par nodokļu audita veikšanu. Senāts piekrīt tiesai, ka šādu apstākļu kopumā pieteicējas rīcība nav vērtējama kā godprātīga nodokļu maksātāja rīcība, jo pieteicēja izvēlējās nodokļa deklarācijas precizēt un korektu budžetā maksājamā nodokļa apmēru deklarēt tikai pēc tam, kad dienesta lēmuma par nodokļu audita uzsākšanu lejupielādēšanas rezultātā uzzināja, kādus nodokļus un par kādiem taksācijas periodiem dienests auditēs. Šie apstākļi kopsakarā ar jau iepriekš norādītajiem apstākļiem papildus apstiprina, ka nav pieļaujama likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.2panta formāla piemērošana, neņemot vērā, ka nodokļu maksātājs paziņojumu par nodokļu audita uzsākšanu faktiski ir saņēmis un par nodokļu audita veikšanu uzzinājis pirms likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.2panta otrajā daļā un Paziņošanas likuma 9.panta trešajā daļā paredzētā dokumenta paziņošanas brīža.

[17] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesa nepamatoti pievērsusies tam, ka lēmumu par nodokļu audita uzsākšanu ir saņēmusi pieteicējas advokāte. Faktam, ka nodokļu maksātājam ir advokāts, kurš, iespējams, ir apskatījis dienesta sūtījumu saturu Elektroniskās deklarēšanas sistēmā, nav tiesiskas nozīmes, turklāt tiesa nemaz neesot pārbaudījusi šo faktu.

Kā izriet no pārsūdzētā sprieduma, apgabaltiesa konstatēja, ka dienesta ziņojumu Elektroniskās deklarēšanas sistēmā par konkrētā dokumenta pieejamību saņēma un lēmumu par nodokļu audita uzsākšanu lejupielādēja [pers. A], kas ir pieteicējas prokūriste. Pārbaudot šādas tiesas norādes pareizību, Senāts konstatē, ka atbilstoši ierakstiem Komercreģistrā [pers. A] ir pieteicējas prokūriste ar tiesībām pārstāvēt pieteicēju atsevišķu. Tāpat apgabaltiesa piekrita dienestam, ka, zinot autentifikācijas iespējas Elektroniskās deklarēšanas sistēmā, nav piešķirama ticamība pieteicējas norādei, ka tai nav zināma konkrēta persona, kas un ar kādu mērķi autentificējās Elektroniskās deklarēšanas sistēmā, saņēma un lejupielādēja dienesta lēmumu par nodokļu audita uzsākšanu. Tiesa konstatēja, ka atbilstoši pierādījumiem lietā dienesta ziņojuma saņemšanai un lēmuma par nodokļu audita uzsākšanu lejupielādēšanai tika izmantoti [pers. A] piekļuves dati.

Pieteicēja kasācijas sūdzība nav apšaubījusi nedz to, ka [pers. A] ir pieteicējas prokūriste, nedz to, ka [pers. A] ir piešķirtas piekļuves tiesības Elektroniskās deklarēšanas sistēmai pieteicējas vārdā, nedz arī to, ka [pers. A] ir Elektroniskās deklarēšanas sistēmas lietotāja pieteicējas saziņā ar dienestu un ka [pers. A] vairākkārt ir saņēmusi un lejupielādējusi dažādus dienesta pieteicējai sūtītos dokumentus.

Ievērojot minēto apstākļu kopumu, ko pamato lietā esošie pierādījumi, Senāts atzīst par nepamatotu un tiesas sprieduma saturam neatbilstošu kasācijas sūdzības apgalvojumu, ka tiesa nepamatoti piešķīrusi tiesisku nozīmi apstāklim, ka dienesta lēmumu par nodokļu audita uzsākšanu, iespējams, saņēma pieteicējas advokāte. Apgabaltiesa spriedumā nav pievērsusies apstāklim, vai attiecīgo dienesta dokumentu ir saņēmusi pieteicējas advokāte, bet gan apstāklim, ka to ir saņēmusi pieteicējas prokūriste, kurai ir piešķirti attiecīgie piekļuves dati. Šādos apstākļos ir neizprotams pieteicējas pārmetums tiesai, ka tā nav noskaidrojusi, vai pieteicējas advokāte patiešām ir saņēmusi dienesta lēmumu par nodokļu audita uzsākšanu. Turklāt to, ka tieši pieteicējas prokūriste ir saņēmusi un lejupielādējusi lēmumu par nodokļu audita uzsākšanu, tiesa spriedumā ir norādījusi nevis iespējamības formā, kā tas ir pasniegts kasācijas sūdzībā, bet gan skaidra un nepārprotama konstatējuma formā, pamatojoties uz konkrētiem lietā esošajiem pierādījumiem. Līdz ar to tiesas sprieduma saturam neatbilstošs ir arī kasācijas sūdzības apgalvojums, ka tiesa nav pārbaudījusi, kura persona ir saņēmusi dienesta lēmumu par nodokļu audita uzsākšanu.

[18] Papildus minētajam kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesai izskatāmā lieta nebija jāskata atrauti no audita gala lēmuma, kas ir pārsūdzēts Administratīvajā rajona tiesā, kura ir apturējusi tiesvedību lietā sakarā ar pieteicējas vēršanos Satversmes tiesā, kas savukārt ir vērsusies Eiropas Savienības Tiesā prejudiciālam nolēmumam.

Pieteicēja nav norādījusi konkrētu lietu, kuras ietvaros pieteicējas ieskatā būtu pārbaudāms šajā lietā pārsūdzētais administratīvais akts, taču no ierakstiem Tiesu informācijas sistēmā Senāts secina, ka, iespējams, pieteicēja ir domājusi lietu Nr. A420143921. Minētajā lietā pieteicēja ir pārsūdzējusi dienesta lēmumu, ar kuru pieteicējai aprēķināti papildus budžetā maksājamie pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa maksājumi. Turpretim izskatāmajā lietā ar pārsūdzēto dienesta lēmumu pieteicējai ir piemērota soda nauda no pieteicējas samazinātās nodokļu summas, pamatojoties uz pieteicējas iesniegtajiem deklarāciju precizējumiem, ar kuriem pati pieteicēja ir aprēķinājusi un deklarējusi budžetā maksājamā nodokļa apmēru. Senāts nekonstatē iemeslus, kāpēc tiesa nevarēja izskatīt šo lietu atrauti no lietas, kurā pieteicējai budžetā maksājamie nodokļu maksājumi noteikti, pamatojoties uz dienesta veiktajiem aprēķiniem. Arī pieteicēja kasācijas sūdzībā, vispārīgi paužot viedokli, ka abas lietas bija skatāmas kopā, šādu viedokli nav argumentējusi.

[19] Ņemot vērā minēto, Senāts nekonstatē tiesas pieļautus tiesību normu pārkāpumus, tāpēc pārsūdzētais tiesas spriedums ir atstājams negrozīts, bet pieteicējas kasācijas sūdzība ir atzīstama par nepamatotu un noraidāmu.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 22.jūlija spriedumu, bet akciju sabiedrības „Pilsētas zemes dienests” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.