



**Latvijas Republikas
Valsts ieņēmumu dienests**

Vadlīnijas par soda naudas noteikšanu nodokļu maksātājam

Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID), veicot nodokļu administrēšanas pasākumus nodokļu maksātājiem un konstatējot nodokļu maksātāja pārkāpumus nodokļu aprēķināšanā un nomaksā valsts budžetā, nodokļa maksātāja atbildību nosaka saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām”, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

1. Nodokļu maksātāja atbildību par budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra samazināšanu vai no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra nepamatotu palielināšanu nosaka **saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.pantu un 32.⁴pantu.**

1.1. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta:

✓ pirmo daļu nodokļu administrācija par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto **nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs,** nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu.

✓ otro daļu nodokļu administrācija par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, **kura rezultātā ir palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs,** nodokļu maksātājam samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru un uzliek soda naudu.

1.2. To, kādā apmērā ir aprēķināma soda nauda par likuma 32.panta pirmajā un otrajā daļā konstatēto pārkāpumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs, nosaka saskaņā ar likuma 32.panta:

✓ ceturto daļu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 20 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra;

✓ piekto daļu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai ja no budžeta

atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus 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;

Atbilstoši likuma 32.panta septītajai daļai, 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 likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.²panta izpratnē, nodokļu administrācija uzliek soda naudu 50 procentu apmērā no šā panta ceturtajā un piektajā daļā noteiktās soda naudas;

✓ sesto daļu soda naudu aprēķina pa katru pārbaudīto taksācijas periodu.

Finanšu ministrija ir izteikusi viedokli, ka likuma 32.panta sestā daļa ir attiecināma uz visiem gadījumiem, kad saskaņā ar likuma 32.pantu ir piemērojama soda nauda, tas ir ne tikai uz tā paša panta ceturto un piekto, bet arī uz septīto daļu. Tādējādi Finanšu ministrija uzskata, ka, piemērojot likuma 32.panta septīto daļu, soda nauda nosakāma par katru taksācijas periodu, kurā ir konstatēts nodokļu pārkāpums.

1.3. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.⁴ panta pirmā daļa nosaka, ka par atkārtoto nodokļu pārkāpumu šā likuma 32.panta ceturtajā un piektajā daļā minēto soda naudas apmēru divkāršo.

Savukārt 32.⁴ panta otrā daļa nosaka, ka atkārtotais nodokļu pārkāpums ir nodokļu pārkāpums, kas atbilst šādām pazīmēm:

1) 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;

2) lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, ar kuru nodokļu maksātājs saukts pie šā likuma 32.pantā noteiktās atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, ir stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams vai tas ir pārsūdzēts tiesā;

3) atkārtoto nodokļu pārkāpumu nodokļu administrācija administratīvajā aktā ir pamatojusi ar to pašu likuma normu vai ar šo normu saistītu normatīvo aktu, vai, ja likumā un normatīvajos aktos ir izdarīti grozījumi, ar normām, kas ir analogiskas iepriekšējā nodokļu pārkāpuma pamatošanai administratīvajā aktā minētajām normām.

2. Ja nodokļu maksātāja atbildību par pārbaudāmā nodokļa bāzes samazināšanu vai par nepamatotu no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra palielināšanu nosaka saskaņā ar likuma “Par nodokļiem un nodevām” 32.pantu, auditors soda naudas noteikšanai vispirms:

1) novērtē samazinātās budžetā iemaksājamās nodokļu summas lielumu procentuālā attiecībā no deklarējamās nodokļu summas;

2) novērtē nepamatoto no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājumu procentuālā attiecībā no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas;

3) izvērtē, kādi pārkāpumi konstatēti nodokļu maksātāja nodokļu auditā, kas pabeigts ne vēlāk kā triju gadu laikā no pārkāpuma izdarīšanas brīža;

4) izvērtē vai nav atkārtots pārkāpums. Atkārtota pārkāpuma gadījumā auditors nodokļu audita pārskatā apraksta iepriekš izdarīto pārkāpumu un izdara secinājumus par nodokļa pārkāpuma atkārtotību un piemēro likuma 32.panta ceturtajā un piektajā daļā noteikto soda naudu divkārsā apmērā.

Soda naudas aprēķina piemēri

1.piemērs

Nodokļu auditā tiek pārbaudīts uzņēmumu ienākuma nodoklis (turpmāk – UIN) par 2010.gadu un pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) par periodu no 2011.gada janvāra līdz jūlijam.

Pieņemsim, ka UIN audita rezultātā papildus aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis Ls 5000, kas nepārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, tādējādi soda nauda tiek noteikta atbilstoši 32.panta ceturtajā daļā noteiktajam – 20 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra Ls 1000 un nokavējuma nauda atbilstoši likuma 29.pantam.

Pieņemot, ka nodokļu maksātājam PVN taksācijas periods ir noteikts mēnesis, tad nodokļu auditā tiek pārbaudītas nodokļu maksātāja deklarācijas par katru taksācijas periodu un noteiktas novirzes.

Taksācijas periods	PVN deklarācijas (70.rinda/80.rinda)		Papildu maksājamā summa (Ls)	Samazināta aprēķinātā summa (Ls)	No budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra palielinājums/ Samazinājums (Ls)	Budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums vai no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums (%)	Soda naudas aprēķināšana par papildus aprēķināto un samazināto nodokļa apmēru (Ls)
	NM dati	VID dati					
Janvāris	(-1980)	(-1800)			180/-	10	36 (20% no180)
Februāris	1500	2000	500			25	150 (30% no500)
Marts	200	390	190			48,7	57 (30%no190)
Aprīlis	500	700	200			28,6	60 (30%no 200)
Maijs	(-200)	(-250)			-/50		-
Jūnijs	600	500	-	100			-
Jūlijs	(-100)	300	300		100/-	100 100	30 (30% no 100)

							90 (30% no300)
--	--	--	--	--	--	--	-------------------

PVN audita rezultātā nodokļu maksātājam:

– *par februāra, marta un aprīļa mēnesi saskaņā ar likuma “Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmo daļu aprēķina papildus budžetā maksājamo PVN Ls 890, t.sk. februārī Ls 500, martā Ls 190 aprīlī Ls 200 un saskaņā ar 32.panta piekto daļu aprēķina soda naudu Ls 267, t.sk. par februāri Ls150, par martu Ls 57 un par aprīli Ls 60, un nokavējuma naudu atbilstoši likuma 29.pantam;*

– *palielina no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru maija mēnesī par Ls 50;*

– *samazina aprēķināto PVN jūnijā par Ls 100;*

– *saskaņā ar likuma 32.panta otro daļu samazina no budžeta atmaksājamā PVN apmēru janvārī par Ls 180 un saskaņā ar 32.panta ceturto daļu aprēķina soda naudu Ls 36 un nokavējuma naudu atbilstoši likuma 29.pantam.*

Minētajā piemērā, nodokļu maksātājs PVN deklarācijā jūlija mēnesī uzrāda PVN pārmaksu Ls 100, bet auditā konstatēts, ka šajā taksācijas periodā priekšnodoklī ir nepamatoti iekļauta nodokļa summa Ls 400 kā rezultātā ir konstatēts, ka ir nepamatoti palielināta no budžeta atmaksājamā nodokļa summa par Ls 100, un nodokļu maksātājam veidojas budžetā maksājamā nodokļa summa Ls 300. Tādējādi nodokļu maksātājam:

1) *saskaņā ar likuma 32.panta otro daļu nosaka samazināt no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru par Ls 100 un saskaņā ar likuma 32.panta piekto daļu aprēķina soda naudu Ls 30;*

2) *saskaņā ar likuma 32.panta pirmo daļu aprēķina papildus budžetā maksājamo nodokļa summu Ls 300, saskaņā ar likuma 32.panta piekto daļu aprēķina soda naudu Ls 90 un nokavējuma naudu atbilstoši likuma 29.pantam.*

Līdz ar to PVN nodokļu audita rezultātā nodokļu maksātājam papildus iemaksai budžetā aprēķina PVN Ls 1090 (500+190+200+300-100), samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamo PVN Ls 230 ((180+100) -50) un aprēķina soda naudu Ls 423 (36+150++57+60+30+90) un nokavējuma naudu.

2.piemērs

PVN auditā par 2011.gada augustu, konstatē, ka augusta mēnesī nodokļu maksātājs ir veicis darījumu, kuru nav uzrādījis PVN deklarācijā un nav aprēķinājis PVN Ls 180 apmērā, kā arī konstatē, ka nodokļu maksātājs ir atskaitījis PVN Ls 200 kā priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kas nav izmantotas savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai un minētais pārkāpums atbilst likuma 32.⁴ panta otrajā daļā minētajām pazīmēm, tādējādi uzskatāms par atkārtotu pārkāpumu.

Nodokļu auditā aprēķina papildus budžetā maksājamo nodokli Ls 380 un nosaka soda naudu Ls 54 saskaņā ar likuma 32.panta piekto daļu, soda naudu

Ls 60 saskaņā ar likuma 32.panta piekto daļu, bet tā kā konstatēts atkārtots pārkāpums, tad saskaņā ar likuma 32.⁴panta pirmo daļu noteikto soda naudu divkāršo un nosaka soda naudu Ls 120.

Taksācijas periods-augusts	NM dati	VID dati	Starpība	Soda nauda par atkārtotu pārkāpumu	Budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums vai no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums (%)	Soda nauda par pārkāpumu, ja nav atkārtots pārkāpums
Aprēķinātais PVN (dekl. 52.rinda)	600	780	180		23,1	54 (30% no 180)
Priekšnodoklis (dekl.60 rinda)	500	300	200	60x2=120	66,7	60 (30% no 200)
Budžetā maksājamā nodokļa summa (dekl.80 rinda)	100	480	380			

Tā kā nodokļu maksātājs 2.piemērā minētajā gadījumā ir pieļāvis atkārtotu pārkāpumu, tad audita rezultātā tiek noteikta soda nauda, nepiemērojot likuma 32.panta septītās daļas nosacījumus.

Ja nodokļu maksātājs ir ievērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītās daļas nosacījumus (1.piemērs), tad audita rezultātā tiek noteikta soda nauda 50 procentu apmērā no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta ceturtajā un piektajā daļā noteiktās soda naudas, tas ir Ls 711,5 (50% no Ls 423 (PVN)+1000(UIN)=1423).

3. Lai nodokļu audita laikā nodokļu maksātājam piemērotu soda naudu 50 procentu apmērā no 32.panta ceturtajā un piektajā daļā noteiktās soda naudas, auditors pārliecinās:

3.1. vai nodokļu maksātājs nav izdarījis atkārtotu nodokļu pārkāpumu, ņemot vērā likuma 32.⁴ panta otrajā daļā noteiktās pazīmes, kādām atbilst atkārtots pārkāpums.

Piemēram:

Nodokļu auditā tiek pārbaudīti vairāki nodokļi, piemēram, PVN un UIN .

Nodokļu auditā konstatēts, ka samazināta budžetā iemaksājamā PVN un UIN summa un PVN auditā konstatēts atkārtotais pārkāpums. Tādējādi par budžetā iemaksājamā PVN apmēra samazināšanu uzlikto soda naudu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.⁴pantu divkāršo, bet par budžetā iemaksājamā UIN apmēra samazināšanu uzliek soda naudu saskaņā ar 32.panta

ceturto vai piekto daļu un, ja ievēroti likuma 32.panta septītās daļas nosacījumi, uzliek soda naudu 50 procentu apmērā no noteiktās soda naudas;

3.2. vai nodokļu maksātājs ir ievērojis kārtējo nodokļu samaksas termiņus. Samaksas termiņus vērtē par 12 mēnešu periodu pirms lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas brīža.

Vērtējot nodokļu samaksas termiņu ievērošanu, auditors ņem vērā, ka nodokļu samaksas termiņš ir ievērots tad, ja nodokļu parāds nepārsniedz Ls 100. Savukārt, ja nodokļu maksātājam ir pārmaksa un parāds, tad izved saldo un, ja parāds kopā par visiem nodokļiem nav lielāks par Ls 100, tad nodokļu samaksas termiņš ievērots;

3.3. vai nodokļu maksātājs ir ievērojis nodokļu deklarāciju iesniegšanas termiņus.

Deklarāciju iesniegšanas termiņus vērtē par 12 mēnešu periodu pirms lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas brīža.

Vērtējot nodokļu deklarācijas iesniegšanas termiņus, deklarāciju iesniegšanas termiņu kavējumos neieskaita tās nodokļu maksātāja iesniegtās deklarācijas, kuras VID ir saņēmis **piecu dienu laikā pēc normatīvajos aktos noteiktā termiņa un kuru iesniegšanas termiņu kavējumi nav bijuši vairāk nekā trīs reizes** 12 mēnešu laikā pirms lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas brīža.

Tādējādi nodokļu maksātājs ir ievērojis nodokļu deklarāciju iesniegšanas termiņus, ja

✓ ja nodokļu maksātājs ir nokavējis normatīvajos aktos noteikto nodokļu deklarācijas iesniegšanas termiņu līdz 5 dienām, ne vairāk kā trīs reizes;

✓ nodokļu maksātājs nav ievērojis deklarācijas iesniegšanas termiņu tikai vienā gadījumā un termiņa kavējumam ir attaisnojošs iemesls. Gadījumos, kad nodokļu maksātājs **ir nokavējis vienas deklarācijas iesniegšanas termiņu**, bet pārējās ir iesniedzis termiņā, tad to vērtē kā atsevišķu gadījumu, un auditors audita gaitā noskaidro deklarācijas iesniegšanas kavējuma iemeslu, lūdzot sniegt rakstisku paskaidrojumu nodokļu maksātājam. Ņemot vērā nodokļu maksātāja sniegto paskaidrojumu, auditors vērtē, vai deklarācijas iesniegšanas termiņa kavējumam ir attaisnojošs iemesls;

3.4. kāda ir bijusi nodokļu maksātāja sadarbība ar VID likuma „Par nodokļiem un nodevām 32.²panta panta izpratnē.

Vēršam uzmanību, ja nodokļu maksātājs nodokļu audita laikā nesadarbojas ar VID amatpersonām, piemēram, nesniedz papildus pieprasīto informāciju, grāmatvedības uzskaites dokumentus, kurus nesāņemot nav iespējama vai ir apgrūtināta konkrētā nodokļu maksātāja budžetā iemaksājamās nodokļa summas vai pārmaksātās summas noteikšana, tad šim faktam ir jābūt dokumentāri pierādītam (apstiprinātam). Tādējādi, ja audita laikā ir nepieciešams pieprasīt nodokļu maksātājam papildus iesniegt dokumentus vai

kādu citu informāciju, to ir jāpieprasa rakstiski. Vērtējot pieprasītās informācijas iesniegšanas termiņus, rīkojas līdzīgi kā vērtējot nodokļu deklarācijas iesniegšanas termiņus.