



# LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESAS TIESNESIS

Jura Alunāna iela 1, Rīga, LV-1010. Tālrunis: 67830735, 67210274. Fakss: 67830770. E-pasts: tiesa@satv.tiesa.gov.lv

## Satversmes tiesas tiesneses

Jaurītes Briedes

### ATSEVIŠKĀS DOMAS

Rīgā 2023. gada 17. maijā

lietā Nr. 2022-22-01

**„Par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 92. panta otrajam teikumam ”**

1. Satversmes tiesa 2023. gada 3. maijā pieņēma spriedumu lietā Nr. 2022-22-01 „Par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 92. panta otrajam teikumam” (turpmāk – Spriedums), kurā nosprieda atzīt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkta (turpmāk – apstrīdētā norma) vārdus „vai tas ir pārsūdzēts tiesā” par neatbilstošiem Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 92. panta otrajam teikumam.

2. Piekrītu Spriedumā konstatētajam, ka lietā par soda naudas noteikšanu par atkārtotu nodokļu pārkāpumu ir piemērojamas Satversmes 92. pantā un Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (turpmāk – Konvencija) 6. pantā ietvertās procesuālās tiesību uz taisnīgu tiesu garantijas, arī nevainīguma prezumpcija.

Tomēr, lai arī soda naudas piemērošana nodokļu jomā Konvencijas izpratnē var tikt kvalificēta kā krimināltiesisks sods, tā tomēr nav krimināllieta. Eiropas Cilvēktiesību tiesa ir atzinusi, ka lietas par soda naudas noteikšanu par nodokļu pārkāpumiem atšķiras no krimināltiesību pamatbūtības, tādēļ uz tām Konvencijā ietvertās krimināltiesiskās garantijas ne vienmēr ir piemērojamas pilnā apjomā (*sk. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2006. gada 23. novembra sprieduma lietā „Jussila v. Finland”, pieteikums Nr. 73050/01 43. punktu*).

Nevainīguma prezumpcija nav absolūta un ir samērīgi ierobežojama. Tā, piemēram, likumdevējam ir rīcības brīvība lietderības apsvērumu dēļ atsevišķu kategoriju lietās noteikt, ka vainu var atzīt ar iestādes lēmumu. Lai arī šādi tiek ierobežota nevainīguma prezumpcija, tomēr ierobežojums ir samērīgs, un tas tiek izlīdzināts, paredzot iespēju šādu iestādes lēmumu pārsūdzēt tiesā (*sal. Briede J. u.c. 92. panta komentārs. Grām.: Balodis R. (zin. red.). Latvijas Republikas Satversmes komentāri. VIII nodaļa. Cilvēka pamattiesības. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2011, 148. lpp.*).

Līdz ar to uzskatu, ka attiecībā uz soda naudas piemērošanu nodokļu pārkāpuma lietā ir pieļaujams plašāks nevainīguma prezumpcijas ierobežojums, ja vien tam ir legītīms mērķis un ierobežojums joprojām ir samērīgs.

**3.** Apstrīdētā norma nosaka fakta legālo prezumpciju, ka nodokļu maksātājs izdarījis iepriekšēju nodokļu pārkāpumu, lai gan lēmums par soda naudas noteikšanu ir pārsūdzēts un galīgais tiesas spriedums par to vēl nav stājies spēkā, un tādējādi apstrīdētā norma skar nevainīguma prezumpciju.

Kā jau tas norādīts Spriedumā, nevainīguma prezumpcija ļauj likumdevējam ietvert tiesību normās fakta legālo prezumpciju, ja tas nepieciešams konkrēta legītīma mērķa sasniegšanai un tiek ievērots samērīgums. Nevainīguma prezumpcija neliedz valstīm savās tiesībās izmantot faktu vai tiesību prezumpcijas, nosakot tām saprātīgas robežas, ņemot vērā to, kas ir apdraudēts, un saglabājot personas tiesības uz aizstāvību (*sk. Sprieduma 12. punktu un tajā norādīto Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūru*).

Nepiekrītu tam, ka apstrīdētā norma neatbilst Satversmes 92. panta otrajam teikumam tā iemesla dēļ, ka personai procesā par atkārtotu nodokļu pārkāpumu nav iespēju atspēkot fakta legālo prezumpciju. Proti, nevainīguma prezumpcijas ierobežojums ir attaisnojams arī tad, ja šo ierobežojumu ir iespējams mazināt, kopumā nodrošinot personas tiesības uz aizstāvību un novēršot ar ierobežojumu radītās nelabvēlīgās sekas.

**4.** Jāņem vērā, ka lēmums atkārtotā nodokļu pārkāpuma lietā tiek pieņemts secīgi pēc pirmā nodokļu pārkāpuma lietas, attiecīgi tas var tikt apstrīdēts un pārsūdzēts tikai pēc pirmā lēmuma. Ņemot vērā lietu izskatīšanas kārtību un ilgumu, sagaidāms, ka arī tiesas spriedums iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā stāsies spēkā ātrāk nekā atkārtotā pārkāpuma lietā, par kuru administratīvā lieta tikusi ierosināta vēlāk. Tādējādi ir ticams, ka jautājums par to, vai persona ir

izdarījusi iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, jau tiktu atrisināts, kamēr process atkārtotā nodokļu pārkāpuma lietā vēl nebūs noslēdzies. Attiecīgi tās pašas lietas ietvaros ir iespējams taisīt spriedumu par lēmuma, ar kuru piemērots sods divkārsā apmērā, atcelšanu.

Tomēr, pieņemot, ka var būt situācijas, kad tiesas spriedums atkārtotā nodokļu pārkāpuma lietā stājas spēkā ātrāk nekā spriedums iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā, joprojām pastāv līdzeklis, kā novērst fakta legālās prezumpcijas piemērošanas rezultātā radītās nelabvēlīgās sekas. Tā ir administratīvā procesa uzsākšana no jauna un personai nelabvēlīgā lēmuma atcelšana atbilstoši Administratīvā procesa likuma 83.–88. panta regulējumam jau pēc tam, kad ir stājies spēkā personai labvēlīgs spriedums iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā. Personai ir tiesības prasīt iestādei uzsākt procesu no jauna saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 87. panta pirmo daļu un panākt lēmuma par soda piemērošanu divkārsā apmērā atcelšanu. Savukārt atbilstoši Administratīvā procesa likuma 83. panta pirmajai daļai iestāde pati var uzsākt procesu no jauna un atcelt lēmumu par soda piemērošanu divkārsā apmērā. Lēmuma, ko iestāde pieņem no jauna uzsāktā administratīvajā procesā, tiesiskums ir pakļauts arī tiesas kontrolei.

Līdz ar to uzskatu, ka personai lietā par atkārtotu nodokļu pārkāpumu ir pieejami pietiekoši efektīvi tiesību aizsardzības līdzekļi.

5. Vienlaikus uzskatu, ka jāņem vērā arī tas, ka administratīvajā lietā personas vainu iepriekšējā nodokļa pārkāpumā jau ir konstatējusi un sodu uzlikusi iestāde. Proti, saskaņā ar Administratīvā procesa likumu pēc lietas ierosināšanas iestādē tā pati vāc informāciju, uzklauša procesa dalībniekus un, izvērtējot lietas apstākļus, izdod administratīvo aktu, kurā tiek konstatēts, ka persona izdarījusi nodokļa pārkāpumu, un uzlikts pienākums samaksāt soda naudu. Šāds iestādes izdots administratīvais akts pēc juridiskās būtības līdzinās tiesu spriedumam; iestāde piemēro likumu konkrētam gadījumam pēc visu apstākļu noskaidrošanas (*sal. Dišlers K. Ievads administratīvo tiesību zinātnē. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2002, 225. lpp.*). Savukārt saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 103. panta pirmo daļu administratīvā procesa tiesā būtība ir tiesas kontrole pār iestādes izdota administratīvā akta tiesiskumu. Tiesa tikai pārbauda, vai iestāde pamatoti pieņēmusi lēmumu jeb veic šā lēmuma pārskatīšanu.

Nevainīguma prezumpcija galvenokārt tiek attiecināta uz krimināltiesību nozari, kurā personu par vainīgu var atzīt tikai ar tiesas spriedumu. Tāpēc arī

atsevišķu valstu konstitūcijās un citos tiesību avotos tiek uzsvērts, ka vainu pierāda ar likumīgā spēkā stājušos tiesas spriedumu. Tomēr atsevišķos gadījumos valsts iestādes ir pilnvarotas atzīt personas vainu un sodīt to ar lēmumu (*sk.: Briede J. u.c. 92. panta komentārs. Grām.: Balodis R. (zin. red.) Latvijas Republikas Satversmes komentāri. VIII nodaļa. Cilvēka pamattiesības. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2011, 148. lpp.*). Arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa ir atzinusi, ka iestāde var pati konstatēt un piemērot sankcijas par nodokļu pārkāpumiem, ja vien šo lēmumu persona ir tiesīga pārsūdzēt tiesā (*sal. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2002. gada 23. jūlija sprieduma lietā „Janosevic v. Sweden”, pieteikuma Nr. 34619/97, 81. punkts*).

Salīdzinājumam, Vācijā nevainīguma prezumpcija neliedz ņemt vērā notiesājošu spriedumu, kas vēl nav kļuvis galīgs, piemērojot sodu nākamajā tiesvedībā. Nevainīguma prezumpcija neaizsargā pret to, ka noziedzīgs nodarījums, pat ja par to vēl nav pieņemts galīgs notiesājošs spriedums, tiek ņemts vērā citā tiesvedībā un ka šajā tiesvedībā tiek izdarīti noteikti secinājumi (*Federal Constitutional Court, Order of the Second Chamber of the Second Senate - 2 BvR 235/87 -, para. 6.*).

Tādējādi, lai gan iestādes lēmums par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu var vēl nebūt ieguvis savu galīgo spēku brīdī, kad tiek pieņemts lēmums par atkārtotu nodokļu pārkāpumu, iestāde jau ir veikusi pierādījumu novērtējumu un izdarījusi secinājumus par personas vainu. Manuprāt, arī šis apstāklis ir svarīgs, izdarot secinājumu par to, ka nevainīguma prezumpcijas ierobežojums lietās par atkārtotu nodokļu pārkāpumu ir samērīgs.

**6.** Apstrīdētajā normā ietvertā fakta legālā prezumpcija ir noteikta sabiedrības labklājības aizsardzībai. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka valstij ir pienākums sabiedrības labklājības interesēs izveidot efektīvu nodokļu iekasēšanas sistēmu (*sk. Satversmes tiesas 2013. gada 15. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2012-18-01 17. punktu*). Turklāt nodokļu likumu tiesiskais regulējums kā tāds nebūtu pietiekams, ja nefunkcionētu iedarbīga pārkāpumu novēršanas sistēma (*sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 11. punktu*). Arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa ir uzsvērusi sabiedrības intereses būtiskumu, jo nodokļi ir galvenais valsts ienākumu avots (*sk. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2002. gada 23. jūlija sprieduma lietā „Janosevic v. Sweden”, pieteikums Nr. 34619/97, 103. punktu*). Valstīm ir tiesības izveidot savu finanšu politiku un sistēmu, nodrošinot to, ka nodokļi tiek samaksāti, un tas ir sabiedrības interesēs

*(sk. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1994. gada 22. septembra sprieduma lietā „Hentrich v. France”, pieteikums Nr. 13616/88, 39. punktu).*

Uzskatu, ka vērtējot visus iepriekš norādītos apsvērumus kopā un kopsakarā ar mērķa nodrošināt nodokļu maksāšanu un novērst nodokļu pārkāpumus būtiskumu, ir secināms, ka nevainīguma prezumpcijas ierobežojums lietās par atkārtotu nodokļa pārkāpumu ir samērīgs. Ņemot vērā personas iespējas novērst ar ierobežojumu radītās nelabvēlīgās sekas, uzskatu, ka sabiedrības ieguvums atsver personai nodarīto kaitējumu.

Satversmes tiesas tiesnese

Jautrīte Briede

*Dokuments parakstīts ar drošu  
elektronisko parakstu.*