



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

SPRIEDUMS

LATVIJAS REPUBLIKAS VĀRDĀ

Rīgā 2013. gada 15. aprīlī

lietā Nr. 2012-18-01

Latvijas Republikas Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētājs Gunārs Kūtris, tiesneši Kaspars Balodis, Aija Branta, Kristīne Krūma, Uldis Ķinis un Sanita Osipova,

pēc Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta pieteikuma,

pamatojoties uz Latvijas Republikas Satversmes 85. pantu un Satversmes tiesas likuma 16. panta 1. punktu, 17. panta pirmās daļas 9. punktu, kā arī 19.¹ un 28.¹ pantu,

rakstveida procesā 2013. gada 19. martā tiesas sēdē izskatīja lietu

„Par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.³ panta pirmās daļas vārdu ”ja nodokļu maksātājs piekrīt papildus aprēķinātā nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma apmēram [ieskaitot nokavējuma naudu, kas aprēķināta par nodokļa maksājuma kavējuma periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai] un 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, iemaksā budžetā papildus aprēķināto nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma summu kopā ar soda naudu 15 procentu apmērā no nodokļa pamatparāda” redakcijā, kas bija spēkā līdz 2011. gada 9. novembrim, atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 1. pantam”.

Konstatējošā daļa

1. Saeima 1995. gada 2. februārī pieņēma likumu „Par nodokļiem un nodevām” (turpmāk – Nodokļu likums), un tas stājās spēkā 1995. gada 1. aprīlī. Šis likums nosaka vispārīgos principus nodokļu piemērošanai valstī, kā arī paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpumiem. Viens no šādas atbildības veidiem, kas Nodokļu likumā ietverts jau no tā spēkā stāšanās dienas, ir soda nauda.

Saeimā 2006. gada 26. oktobrī pieņemtais likums „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”” paredzēja papildināt Nodokļu likumu ar 33.³ pantu „Nodokļu administrācijas uzliktās (aprēķinātās) soda naudas samazināšana”. Šie grozījumi stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī.

No 2008. gada 4. marta līdz 2011. gada 8. novembrim Nodokļu likuma 33.³ panta pirmā daļa bija spēkā šādā redakcijā:

„Nodokļu administrācijas augstākā amatpersona vai tās pilnvarota amatpersona pieņem lēmumu samazināt nodokļu maksātājiem nodokļu revīzijas (audita) rezultātā uzlikto (aprēķināto) soda naudu šajā pantā noteiktajā apmērā, ja nodokļu maksātājs piekrīt papildus aprēķinātā nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma apmēram [ieskaitot nokavējuma naudu, kas aprēķināta par nodokļa maksājuma kavējuma periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai] un 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, iemaksā budžetā papildus aprēķināto nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma summu kopā ar soda naudu 15 procentu apmērā no nodokļa pamatparāda.”

Ar Saeimā 2011. gada 13. oktobrī pieņemto likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”” 33.³ pants no Nodokļu likuma tika izslēgts. Grozījumi stājās spēkā 2011. gada 9. novembrī.

2. **Pieteikuma iesniedzējs – Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments** (turpmāk arī – Pieteikuma iesniedzējs) – Satversmes tiesā iesniedzis pieteikumu par Nodokļu likuma 33.³ panta pirmās daļas vārdu ”ja nodokļu maksātājs piekrīt papildus aprēķinātā nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma apmēram [ieskaitot nokavējuma naudu, kas aprēķināta par nodokļa maksājuma kavējuma periodu no nākamās dienas pēc

konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai] un 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, iemaksā budžetā papildus aprēķināto nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma summu kopā ar soda naudu 15 procentu apmērā no nodokļa pamatparāda” (turpmāk – apstrīdētā norma) atbilstību Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 1. pantā nostiprinātajam samērīguma principam.

Pieteikuma iesniedzējs norāda, ka tā tiesvedībā atrodas administratīvā lieta Nr. A42681709 (SKA-666/2012), kas ierosināta pēc Krievijas Federācijā reģistrētās slēgtās akciju sabiedrības „Rostek-Pskov” pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2009. gada 6. janvāra lēmuma Nr. 19/81 atcelšanu. Kasācijas sūdzības iesniedzēja „Rostek-Pskov” tai piemērotās soda naudas apmēru uzskatot par nesamērīgu. Pēc Pieteikuma iesniedzēja ieskata, būtiska nozīme šajā lietā ir Nodokļu likuma 33.³ panta pirmajai un piektajai daļai, kas dod nodokļu administrācijai iespēju samazināt saskaņā ar šā likuma 34. panta 1. punktu noteikto soda naudu. Nodokļu administrācijas rīcības brīvība esot ierobežota ar nosacījumu, ka tā izmantojama tikai tad, ja nodokļu maksātājs piekrīt papildus aprēķinātā nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma (turpmāk – papildus aprēķinātais nodoklis) un nokavējuma naudas apmēram un iemaksā to valsts budžetā, t.i., neapstrīd nodokļu administrācijas lēmumu par nodokļu revīzijas (turpmāk – audits) rezultātiem.

Pieteikuma iesniedzējs norāda, ka apstrīdētā norma nosaka imperatīvu prasību, kas liedz nodokļu administrācijai un arī administratīvajām tiesām tiesības vērtēt aprēķinātās soda naudas samērību vai samazināt tās apmēru, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt papildus aprēķinātā nodokļa un nokavējuma naudas apmēram un izmanto savas likumā noteiktās tiesības apstrīdēt nodokļu administrācijas lēmumu. Tātad apstrīdētā norma liedzot iespēju samazināt soda naudu un tāpēc esot vērtējama kā ierobežojums.

Pieteikuma iesniedzējs norāda, ka ierobežojums ir noteikts ar likumu un tam ir leģitīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība. Tomēr likumdevējs esot izvēlējis soda naudas samazināšanas iespēju nodrošināt, piespiežot privātpersonu atteikties no tās tiesībām apstrīdēt nodokļu administrācijas lēmumu par audita rezultātiem. Līdz ar to esot liegtas tiesības uz labu pārvaldību (izdotā lēmuma pārbaudi augstākā iestādē) un tiesības uz taisnīgu tiesu (izdotā lēmuma pārbaudi administratīvajā tiesā). Nodokļu maksātājs,

baidoties zaudēt soda naudas samazināšanas iespēju, visticamāk, atteikšoties apstrīdēt nodokļu administrācijas lēmumu, bet tādējādi esot liegts pilnā mērā pārbaudīt valsts pārvaldes darbības tiesiskumu. Šāds tiesību ierobežojums neesot nedz pieļaujams, nedz nepieciešams demokrātiskā valstī, jo tieši lēmuma pārbaude augstākā iestādē un tiesā esot visiedarbīgākais tiesiskuma noskaidrošanas līdzeklis.

Pēc Pieteikuma iesniedzēja ieskata, nav pareizi, ka soda naudas samazināšanu drīzāk panāk tas, kurš pārkāpuma – pat rupja un tīša – konstatēšanas gadījumā savu pārkāpumu atzīst, nevis tas, kurš uzskata, ka nav pieļāvis pārkāpumu, un tāpēc to arī neatzīst.

Pieteikuma iesniedzējs norāda, ka apstrīdētās normas mērķi var sasniegt, neliedzot tiesības uz labu pārvaldību un tiesības uz taisnīgu tiesu. Ja apstrīdētā norma tiktu atzīta par spēkā neesošu, nodokļu administrācijai būtu tiesības katrā gadījumā izvērtēt pārkāpuma būtību un raksturu un lemt, vai un kādā apmērā samazināt aprēķināto soda naudu. Tā tiktu nodrošināta soda naudas piemērošanas individualizācija.

3. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeima – atbildes rakstā norāda, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 1. pantam.

Saeima vērš Satversmes tiesas uzmanību uz to, ka Pieteikuma iesniedzējs nav noskaidrojis apstrīdētās normas saturu ar tiesību teorijā vispāratzītām tiesību normu iztulkošanas metodēm. Apstrīdētajā normā ietvertais nosacījums „nodokļu maksātājs piekrīt papildus aprēķinātā nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma apmēram” neesot interpretējams un praksē nekad neesot ticis interpretēts kā tāds, kas prasa, lai persona neapstrīdētu nodokļu administrācijas lēmumu par audita rezultātiem, ja vēlas saņemt Nodokļu likuma 33.³ pantā paredzēto soda naudas samazinājumu. Apstrīdētās normas sagatavošanas materiāli un piemērošanas prakse liecinot, ka tās piemērošana nav ierobežojusi personas tiesības uz labu pārvaldību un tiesības uz taisnīgu tiesu, proti, soda naudu bijis iespējams samazināt arī gadījumos, kad persona pēc tam apstrīdējusi nodokļu administrācijas lēmumu. Apstrīdētā norma esot pieņemta likumdevējam atvēlētās rīcības brīvības ietvaros tieši ar mērķi nodrošināt samērīguma principa efektīvāku ieviešanu nodokļu jomā.

Saeima arī norāda, ka Pieteikuma iesniedzēja argumenti par nodokļu administrēšanas kārtību pēc būtības ir tiesībpolitiski, jo atspoguļo Pieteikuma

iesniedzēja vīziju par tam vēlamo nodokļu iekasēšanas tiesisko regulējumu. Taču apstākļi, ka Pieteikuma iesniedzējam labāks vai pareizāks šķiet kāds cits nodokļu administrēšanas regulējums, neesot juridisks pamats likumdevēja noteiktā regulējuma automātiskai atzīšanai par Satversmei neatbilstošu.

Atbildes rakstā norādīts, ka apstrīdētā norma ir zaudējusi spēku, taču tās piemērošanas laikā nebija aizdomu par to, ka tiek ierobežotas tiesības uz labu pārvaldību vai tiesības uz taisnīgu tiesu.

4. Pieaicinātā persona – Latvijas Republikas tiesībsargs (turpmāk – Tiesībsargs) – norāda, ka atbildībai par nodokļu pārkāpumiem ir jābūt atkarīgai no izdarītā pārkāpuma smaguma, nodokļu maksātāja attieksmes pret izdarīto un citiem vērtēšanas apsvērumiem. Taču apstrīdētā norma atbildību par nodokļa pārkāpuma izvērtēšanu pārlietot no nodokļu administrācijas uz nodokļu maksātāju, jo neparedzot nodokļu administrācijai tiesības variēt soda naudas apmēru atkarībā no, piemēram, nodokļu maksātāja attieksmes pret izdarīto. Tiesībsargs uzskata, ka iespējai piemērot samērīgāku soda naudu nevajadzētu būt saistītai ar nosacījumu par piekrišanu lēmumā noteiktajam. Apstrīdētajā normā esot saskatāms mēģinājums ierobežot personas iniciatīvu panākt taisnīgu lēmumu, un tā nenodrošinot nodokļu administrācijai iespēju izvērtēt katru individuālo gadījumu un uzlikt soda naudu tam atbilstošā apmērā.

Pēc Tiesībsarga ieskata, apstrīdētās normas mērķis samazināt to gadījumu skaitu, kad valsts pārvaldes lēmumu tiesiskumu un lietderību nākas pārvērtēt, nav tik nozīmīgs, lai to pretstatītu mērķim nodrošināt valsts pārvaldes lēmumu tiesiskumu un piemērot samērīgu soda naudu.

5. Pieaicinātā persona – Finanšu ministrija – informē, ka pilnībā piekrīt Saeimas atbildes rakstā norādītajam viedoklim un argumentācijai, jo apstrīdētā norma nav liegusi nodokļu maksātājiem iespēju apstrīdēt nodokļu administrācijas lēmumus par audita rezultātiem.

6. Pieaicinātā persona – Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID) – norāda, ka apstrīdētā norma noteikusi imperatīvu prasību, kas VID un arī administratīvajām tiesām liedza tiesības vērtēt piemērotās soda naudas samērību, proti, samazināt uzlikto soda naudu, ja nodokļu maksātājs nav samaksājis papildus aprēķināto nodokli. Apstrīdētā norma pēc būtības bijusi

soda naudas samazināšanas iespēju ierobežojošs nosacījums, kas saistāms ar Nodokļu likumā iestrādātajām sodu politikas nostādnēm.

VID norāda, ka soda naudas samazināšana atbilstoši apstrīdētajai normai neierobežoja nodokļu maksātāja tiesības apstrīdēt audita rezultātus pēc būtības un praksē apstrīdētā norma nekad nav interpretēta kā tāda, kas prasa, lai persona neapstrīdētu nodokļu administrācijas lēmumu, ja vēlas saņemt Nodokļu likuma 33.³ pantā paredzēto soda naudas samazinājumu. Ja nodokļu maksātājam audita rezultātā aprēķinātā soda nauda samazināta un vienlaikus tas izmantojis savas tiesības apstrīdēt audita rezultātus, tad lēmumā par apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanu esot sniegta atsauce uz pieņemto lēmumu par soda naudas samazināšanu. Ja, izskatot apstrīdēšanas iesniegumu, sākotnējais lēmums ticis grozīts, tad attiecīgi esot grozīts arī pieņemtais lēmums par soda naudas samazināšanu.

Pēc VID ieskata, apstrīdētajā normā ietvertais ierobežojums ir noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu, tam ir leģitīms mērķis un tas ir samērīgs. Apstrīdētās normas sagatavošanas materiāli un piemērošanas prakse liecinot, ka tā nav ierobežojusi tiesības uz labu pārvaldību un tiesības uz taisnīgu tiesu.

Secinājumu daļa

7. Lietas nosaukumā ieviesusies tehniska kļūda. Proti, apstrīdētā norma bija spēkā līdz 2011. gada 8. novembrim, jo 2011. gada 9. novembrī jau stājās spēkā 2011. gada 13. oktobra likums „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””, ar kuru 33.³ pants tika izslēgts no Nodokļu likuma.

Līdz ar to lietas nosaukums izsakāms šādā redakcijā: „Par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.³ panta pirmās daļas vārdu ”ja nodokļu maksātājs piekrīt papildus aprēķinātā nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma apmēram [ieskaitot nokavējuma naudu, kas aprēķināta par nodokļa maksājuma kavējuma periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai] un 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, iemaksā budžetā papildus aprēķināto nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma summu kopā ar soda naudu 15 procentu apmērā no nodokļa pamatparāda” redakcijā, kas bija spēkā līdz 2011. gada 8. novembrim, atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 1. pantam”.

8. Pieteikuma iesniedzējs lūdz izvērtēt apstrīdēto normu redakcijā, kādā tā bija spēkā no 2008. gada 4. marta līdz 2011. gada 8. novembrim. Brīdī, kad Satversmes tiesa saņēma pieteikumu, – 2012. gada 5. septembrī – apstrīdētā norma jau gandrīz gadu vairs nebija spēkā. No Satversmes tiesas procesa efektivitātes viedokļa jāņem vērā, ka šādās lietās spriedumam ir nozīme tikai tad, ja tam var tikt noteikts atpakaļejošs spēks. Savukārt tiesvedība tajās ir iespējama, ja izvērtējamās tiesiskās attiecības ļauj Satversmes tiesas spriedumam piešķirt atpakaļejošu spēku. Turpretim tad, ja apstrīdētās normas atcelšana no tās izdošanas vai spēkā stāšanās brīža varētu radīt, piemēram, būtisku valsts (sabiedrības) interešu aizskārumu, lietvedības turpināšanas lietderīgums ir izvērtējams Satversmes tiesas nolēmuma sagatavošanas laikā (*sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 6. punktu*).

9. Pieteikumā lūgts izvērtēt apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 1. pantā ietvertajam samērīguma principam. Pieteikuma iesniedzējs uzskata, ka likumdevējs paredzējis iespēju samazināt nodokļu administrācijas piemēroto soda naudu, piespiežot nodokļu maksātāju atteikties no tiesībām apstrīdēt nodokļu administrācijas lēmumu. Turklāt apstrīdētā norma nosakot imperatīvu prasību, kas liedzot nodokļu administrācijai un administratīvajām tiesām tiesības vērtēt aprēķinātās soda naudas samērību, proti, samazināt uzlikto soda naudu, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt papildus aprēķinātā nodokļa un nokavējuma naudas apmēram.

Savukārt Saeima savā atbildes rakstā, kā arī Finanšu ministrija un VID izteikuši viedokli, ka Pieteikuma iesniedzējs maldīgi interpretējis apstrīdēto normu. Tā neesot liegusi nodokļu maksātājiem apstrīdēt nodokļu administrācijas lēmumus par audita rezultātiem.

Satversmes tiesa norādījusi: „Lai noteiktu, vai ir pamats izvērtēt apstrīdēto normu atbilstību Satversmei, nepieciešams noskaidrot to patieso jēgu. Gramatiskā iztulkošanas metode ir tikai pirmā no iztulkošanas metodēm, un nav pareizi vadīties vienīgi pēc tiesību normas vārdiskās jēgas. Iztulkojot tiesību normu pēc gramatiskās metodes, rezultāts nav galīgs, un pēc citu iztulkošanas metožu pielietošanas tas ne vienmēr var tikt apstiprināts. Ja tiesību normas pieņēmējs, izsakot savu gribu tekstuāli, to ir izdarījis neprecīzi, jāņem vērā tā patiesā griba” (*Satversmes tiesas 2005. gada 22. aprīļa lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2004-25-03 6. punkts*).

Līdz ar to visupirms jānoskaidro apstrīdētās normas patiesā jēga, proti, ir jānoskaidro, vai apstrīdētā norma ierobežoja nodokļu maksātāju tiesības apstrīdēt nodokļu administrācijas lēmumus un liedza izvērtēt uzliktās soda naudas samērību.

10. Satversmes tiesa ir secinājusi, ka valstij nodokļu jomā ir liela rīcības brīvība un tiesības noteikt nodokļu maksāšanas pienākumu, kas pats par sevi neaizskar personas pamattiesības. Savukārt pienākums maksāt nodokļus ir nesaraujami saistīts ar tādu līdzekļu noteikšanu, kuri nodrošinātu šā pienākuma izpildi. Tādējādi likumdevējam ir tiesības pēc sava ieskata, ievērojot samērīguma principu, noteikt nodokļu aprēķināšanas, ieturēšanas un maksāšanas kārtību un termiņus, kā arī nodokļu maksātāju un nodokļu administrācijas tiesības, pienākumus un atbildību. Pienācīga nodokļu administrēšana ietver savlaicīgu un efektīvu nodokļu iekasēšanu un vienlaikus novērš izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

Tomēr valsts rīcības brīvība un līdz ar to konstitucionālās kontroles robežas attiecībā uz nodokļu apjoma noteikšanas kārtību un kārtību, kādā tiek iekasēta soda nauda par nodokļu nenomaksāšanu, atšķiras. Tiesību normas, kas regulē atbildību par nodokļu likumu pārkāpumiem, lielākā mērā ir attiecināmas nevis uz nodokļu jomu, bet uz to valsts darbības jomu, kurā valsts īsteno soda piemērošanas funkciju (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 13. un 19.1. punktu un 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 7. un 11. punktu*).

Apstrīdētā norma attiecas uz nodokļu jomu, tomēr paredz soda naudas samazināšanas priekšnoteikumus. Tāpēc attiecībā uz šādu normu valsts rīcības brīvība ir šaurāka, bet konstitucionālās kontroles robežas – plašākas nekā attiecībā uz tādu normu, kas nosaka, piemēram, konkrēta nodokļa apmēru.

11. No lietas materiāliem secināms, ka Nodokļu likuma papildināšanu ar 33.³ pantu ierosināja Ministru kabinets, iesniedzot Saeimai attiecīgu likumprojektu.

Apstrīdētajā normā formulējums „ja nodokļu maksātājs piekrīt papildus aprēķinātā nodokļa [...] apmēram” tika ietverts jau tās sagatavošanas sākuma stadijā. Finanšu ministrijas sākotnējais priekšlikums paredzēja apstrīdētajā normā ietvert nosacījumu „ja nodokļu maksātājs piekrīt papildus aprēķinātā nodokļu maksājuma apmēram un atsakās no tiesībām apstrīdēt nodokļu

revīzijas (audita) lēmumu”. Taču Tieslietu ministrija iebilda pret šo redakciju, norādot, ka „persona nevar atteikties no tiesībām kaut ko apstrīdēt” (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 78., 79., 147. un 190. lpp.*).

Ņemot vērā Tieslietu ministrijas iebildumus, no apstrīdētās normas projekta tika izslēgta nosacījuma daļa „un atsakās no tiesībām apstrīdēt nodokļu revīzijas (audita) lēmumu”.

Lai gan vārds „piekrīt” no apstrīdētās normas projekta netika izslēgts, VID sniegtā informācija liecina, ka apstrīdētā norma nebija likusi nodokļu maksātājiem saprast, ka viņiem, pretendējot uz aprēķinātās soda naudas samazināšanu, būtu liegtas tiesības apstrīdēt nodokļu administrācijas lēmumus par audita rezultātiem.

Proti, 2007. gadā VID ģenerāldirektors 29 gadījumos pieņēma lēmumu, ar kuru gan atstāts negrozīts vai daļēji atcelts sākotnējais nodokļu administrācijas lēmums par audita rezultātiem, gan vienlaikus samazināta aprēķinātā soda nauda, konstatējot apstrīdētās normas nosacījumu izpildi. 2008. gadā šāds lēmums pieņemts piecos gadījumos, 2010. gadā – 11 gadījumos, bet 2011. gadā – 22 gadījumos. Tātad pretēji Pieteikuma iesniedzēja apgalvojumam, ka nodokļu maksātāji, kas iemaksājuši budžetā papildus aprēķināto nodokli un 15 procentus no aprēķinātās soda naudas, nav varējuši apstrīdēt sākotnējos nodokļu administrācijas lēmumus, tas tomēr ir darīts.

Turklāt vairākas lietas, kurās, pamatojoties uz apstrīdēto normu, pieņemts lēmums par aprēķinātās soda naudas samazināšanu, bet nodokļu administrācijas lēmums par audita rezultātiem apstrīdēts un vēlāk pārsūdzēts tiesā, tika izskatītas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā, piemēram, lieta Nr. A42836409 un lieta Nr. A42728209 (*sk. lietas materiālu 2. sēj. 3. un 4. lpp.*).

12. Saskaņā ar Nodokļu likuma redakciju, kas bija spēkā līdz 2011. gada 8. novembrim, soda nauda varēja tikt samazināta vienīgi tad, ja nodokļu maksātājs 30 dienu laikā no nodokļu administrācijas lēmuma saņemšanas dienas iemaksāja budžetā papildus aprēķināto nodokli un soda naudu 15 procentu apmērā no pamatparāda summas. Ja nodokļu maksātāja rīcībā uzreiz nebija šīs, iespējams, konkrētajā brīdī tam visai būtiskās naudas summas, pēc tam vairs nebija iespējams panākt soda naudas samazināšanu.

Jāņem vērā, ka Nodokļu likums neparedzēja citus nodokļu administrācijas piemērotās soda naudas samērīguma izvērtēšanas vai soda naudas samazināšanas mehānismus kā vien apstrīdētajā normā ietvertu nosacījumu, ka nodokļu maksātājs 30 dienu laikā iemaksā budžetā papildus aprēķināto nodokli un daļu soda naudas. Kopējais uzliktās soda naudas samazinājums saskaņā ar turpmākajām Nodokļu likuma 33.³ panta daļām bija atkarīgs no tā, kāda veida nodokļu pārkāpums izdarīts, vai tas izdarīts pirmo reizi vai atkārtoti un kādā apmērā samazināta par pirmo pārkāpumu uzliktā soda nauda.

Tādējādi no apstrīdētās normas pieņemšanas procesa un piemērošanas prakses neizriet secinājums, ka tā būtu ierobežojusi personu tiesības apstrīdēt nodokļu administrācijas lēmumus par audita rezultātiem. Taču Satversmes tiesa secina, ka apstrīdētā norma ierobežoja nodokļu administrācijas iespēju izvērtēt piemērotās soda naudas samērīgumu un samazināt tās apmēru. Līdz ar to izvērtējama apstrīdētās normas atbilstība Satversmes 1. pantam.

13. No Satversmes 1. pantā ietvertā demokrātiskās republikas jēdziena visām valsts institūcijām izriet pienākums savā darbībā ievērot tiesiskas valsts pamatprincipus. Demokrātiskas un tiesiskas valsts principi balstās uz to, ka sabiedrībā pastāv līdzsvars starp pamatvērtībām un tiesību realizāciju. Taisnīguma un tiesiskuma princips nozīmē, ka iestādei un tiesai, pieņemot lēmumu, jātiecas uz to, lai nonāktu pie taisnīga rezultāta, ievērojot iesaistīto personu tiesības un tiesiskās intereses [*sk. Satversmes tiesas 2000. gada 24. marta sprieduma lietā Nr. 04-07(99) secinājumu daļas 3. punktu un 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 20.2. punktu*].

Savukārt samērīguma princips nozīmē, ka tad, ja publiskā vara ierobežo personas tiesības un likumiskās intereses, tai ir jāievēro saprātīgs līdzsvars starp personas un valsts vai sabiedrības interesēm (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2002. gada 19. marta sprieduma lietā Nr. 2001-12-01 secinājumu daļas 3.1. punktu un 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 7. punktu*).

Satversmes tiesai jāizvērtē, vai apstrīdētajā normā ietvertais ierobežojums ir pieņemts ar likumu, vai tam ir leģitīms mērķis un vai tas ir samērīgs.

14. Apstrīdētā norma ir noteikta ar pienācīgā kārtā pieņemtu likumu. Proti, tā ietverta Nodokļu likumā, un likums ir pieņemts un izsludināts Satversmē un Saeimas kārtības rullī noteiktajā kārtībā.

Pieteikuma iesniedzēja izteiktais viedoklis, ka apstrīdētā norma liedz nodokļu maksātājiem tiesības apstrīdēt nodokļu administrācijas lēmumus par audita rezultātiem, var liecināt par to, ka apstrīdētā norma nav pietiekami skaidra. Tomēr saskaņā ar VID sniegto informāciju nodokļu maksātāji ir izmantojuši apstrīdētajā normā paredzēto iespēju samaksāt nodokļu parādu un soda naudu 15 procentu apmērā 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums, vienlaikus arī šo lēmumu apstrīdot un vēlāk – pārsūdzot tiesā.

Līdz ar to apstrīdētā norma ir pietiekami skaidra un tajā ietvertais ierobežojums ir noteikts ar likumu.

15. Ikviena tiesību ierobežojuma pamatā ir jābūt apstākļiem un argumentiem, kādēļ tas vajadzīgs, proti, ierobežojums tiek noteikts svarīgu interešu – leģitīma mērķa – labad (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2005. gada 22. decembra sprieduma lietā Nr. 2005-19-01 9. punktu*).

Satversmes tiesa ir secinājusi, ka ar normām, kas paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu, tiek veicināta atbilstoša un savlaicīga nodokļu maksāšana, plašākā nozīmē – ietekmēta nodokļu maksātāju rīcība. Tādējādi tiesību normas, kas paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu vai priekšnoteikumus atbrīvošanai no šādas atbildības, ir noteiktas sabiedrības labklājības interesēs (*sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 15. punktu*).

Likumprojektam, kas paredzēja Nodokļu likumu papildināt ar 33.³ pantu, pievienotajā anotācijā norādīts, ka grozījumi Nodokļu likumā veicinās labprātīgu nodokļu nomaksu un samazinās apstrīdēto nodokļu administrācijas lēmumu skaitu, līdz ar to samazinot iestādes administratīvos izdevumus, kā arī veicinās paredzēto ieņēmumu ātrāku nonākšanu budžetā (*sk. lietas materiālu 2. sēj. 26. lpp., pieejama http://www.saeima.lv/saeima8/las_a?dd=LP1827_0, aplūkota 2013. gada 19. martā*).

Pēc Saeimas ieskata, likumprojekta anotācijā skaidri saskatāma likumprojekta iesniedzēja griba attiecībā uz apstrīdētās normas saturu un mērķi – veicināt labprātīgu nodokļu nomaksu. Arī Pieteikuma iesniedzējs nenoliedz,

ka apstrīdētajai normai bijis leģitīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība.

Līdz ar to apstrīdētajā normā ietvertajam ierobežojumam ir leģitīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība.

16. Samērīguma princips prasa ievērot saprātīgu līdzsvaru starp sabiedrības un personas interesēm, ja publiskā vara ierobežo personas tiesības un likumiskās intereses.

Izvērtējot ierobežojuma samērīgumu, Satversmes tiesa pārbauda, pirmkārt, vai izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai; otrkārt, vai leģitīmo mērķi nevar sasniegt ar indivīda tiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem; treškārt, vai labums, ko iegūst sabiedrība, ir lielāks par indivīda tiesībām nodarīto kaitējumu.

Ja tiek atzīts, ka tiesību normā noteiktais ierobežojums neatbilst kaut vienam no šiem kritērijiem, ierobežojums neatbilst arī samērīguma principam un ir prettiesisks (*sk. Satversmes tiesas 2002. gada 19. marta sprieduma lietā Nr. 2001-12-01 secinājumu daļas 3.1. punktu*).

17. Regulējumu, kas attiecas uz iespējām samazināt nodokļu administrācijas aprēķināto soda naudu, Satversmes tiesa izvērtēja jau lietā Nr. 2007-23-01.

Līdz apstrīdētās normas spēkā stāšanās brīdim bija spēkā Nodokļu likuma 33.¹ pants, kura pirmā daļa paredzēja: ja nodokļu maksātājs apstrīdējis lēmumu par audita rezultātiem, nodokļu administrācijai ir tiesības izvērtēt pārkāpuma būtību un raksturu, to, kuru reizi pārkāpums izdarīts, radīto kaitējumu, nodokļu maksātāja godprātīgumu un samazināt uzlikto soda naudu. Ar Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa spriedumu lietā Nr. 2007-23-01 par neatbilstošu Satversmes 1. pantam tika atzīts šajā normā ietvertais nosacījums, ka šo izvērtējumu var veikt vienu reizi trijos gados (2000. gada 13. aprīļa likuma redakcijā) vai vienu reizi gadā (2004. gada 31. marta likuma redakcijā). Tika secināts, ka šis ierobežojums pēc būtības liedz nodokļu maksātājam tiesības lūgt, lai katrā gadījumā individuāli tiktu izvērtēta iespēja samazināt uzlikto soda naudu, savukārt bez šā ierobežojuma regulējums nodrošina soda naudas piemērošanas individualizāciju.

Satversmes tiesa secināja, ka valstij ir pienākums sabiedrības labklājības interesēs izveidot efektīvu nodokļu iekasēšanas sistēmu, taču vienlaikus valstij

ir arī pienākums aizsargāt personas no nesamērīgiem sodiem, pat ja tie tiek piemēroti par nodokļu likumu pārkāpumiem. Soda noteikšana pieļaujama vienīgi nepieciešamības robežās un tiktāl, ciktāl tas nodrošina pienācīgu cita tiesiskā regulējuma ievērošanu. Nodokļu pārkāpumu novēršanas sistēmas efektivitāti garantē gan soda neizbēgamība, gan arī soda bardzība, ja vien tā ir samērīga ar pārkāpumu vai tā rezultātā gūto vai iespējamo “labumu”. Tomēr arī šajā jomā valsts pienākums ir, cik vien to pieļauj regulējamo attiecību specifika, nodrošināt soda individualizāciju, proti, atbilstību izdarītajam pārkāpumam. Tādējādi sodi par nodokļu likumu pārkāpšanu nedrīkst būt acīmredzami nesamērīgi ar mērķi, ko likumdevējs ar to palīdzību vēlējis sasniegt. Ir svarīgi sabalansēt atsevišķu personu tiesības uz individuālu pārkāpuma izvērtēšanu ar valsts pienākumu nodrošināt efektīvu nodokļu administrēšanas sistēmu (*sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 11., 12., 16.2. un 16.3. punktu un nolēmumu daļu*).

18. Likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai, ja ar konkrēto regulējumu šis mērķis tiek sasniegts.

Pieņemot apstrīdēto normu, bija iecerēts veicināt to, lai nodokļu maksātāji labprātīgi un savlaicīgi iemaksā budžetā nodokļu administrācijas papildus aprēķinātās nodokļu summas un arī daļu uzliktās soda naudas. Turklāt tika plānots, ka vienlaikus samazināsies to lēmumu skaits, kuri jāpieņem nodokļu administrācijai.

Likumprojektam, ar kuru 2011. gada 13. oktobrī no Nodokļu likuma tika izslēgts 33.³ pants, pievienotajā anotācijā norādīts: „Svarīgi atzīmēt, ka minēto iespēju soda naudas dzēšanai var izmantot tikai tie maksātāji, kuriem ir brīvie naudas līdzekļi, savukārt grūtībās nonākušie uzņēmēji nevar atļauties uzreiz samaksāt likumā noteiktos maksājumus. Tādējādi nodokļu maksātājam labvēlīgs regulējums darbojas attiecībā uz ierobežotu dalībnieku skaitu, tas ir neefektīvs un grūti administrējams” (*sk. lietas materiālu 2. sēj. 41. lpp., pieejama <http://titania.saeima.lv/LIVS10/SaeimaLIVS10.nsf/0/10B0D5E7F2E4B0B8C22578A90048ECE5?OpenDocument>, aplūkota 2013. gada 19. martā*).

Tādējādi likumdevējs pats atzina, ka apstrīdētā norma nav piemērota leģitīmā mērķa sasniegšanai.

19. Satversmes tiesa lietā Nr. 2007-23-01 vērtēja vienīgi nosacījumu, ka nodokļu administrācija, izvērtējot atbilstību dažādiem kritērijiem, nodokļu maksātājam piemēroto soda naudu var samazināt tikai vienu reizi noteiktā laika posmā. Tomēr faktiski ar spriedumu šajā lietā tika atzīts, ka, neņemot vērā šo nosacījumu, regulējums, kāds bija spēkā līdz izskatāmajā lietā apstrīdētās normas spēkā stāšanās brīdim, Satversmei atbilst. Satversmes tiesa secināja, ka Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmajā daļā „ietverta iespēja pieņemt saudzīgāku un individuālāk izvērtētu lēmumu gadījumos, kad tika pārsūdzēts nodokļu administrācijas lēmums, ar kuru uzlikta soda nauda” un šī norma „ir piemērota leģitīmā mērķa sasniegšanai, proti, dod VID un tiesām iespēju [...] vērtēt nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, kā arī viņam uzliktās soda naudas samērību” (*Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 16.1. punkts*).

Izskatāmajā lietā apstrīdētā norma, atšķirībā no iepriekš spēkā bijušā regulējuma, nedeva iespēju nodokļu maksātājam lūgt aprēķinātās soda naudas samērīguma izvērtēšanu vai tās apmēra samazināšanu, bet nodokļu administrācijai vai tiesai – šādu lūgumu vērtēt, ja vien 30 dienu laikā nodokļu maksātājs nebija budžetā iemaksājis papildus aprēķināto nodokli un 15 procentus no aprēķinātās soda naudas. Tādējādi pastāv arī saudzējošāki veidi, kā sasniegt leģitīmo mērķi.

Turklāt ar apstrīdēto normu netika nedz nodrošināta soda individualizācija, nedz arī sasniegts leģitīmais mērķis, tātad nevar uzskatīt, ka sabiedrības ieguvums no apstrīdētās normas būtu lielāks par personas tiesībām nodarīto kaitējumu.

Līdz ar to apstrīdētā norma nesamērīgi ierobežo personas tiesības un neatbilst Satversmes 1. pantam.

20. Lietā Nr. 2007-23-01 Saeima norādīja, ka apstrīdētās normas atzīšana par spēkā neesošu neatrisinātu visas problēmas, jo Satversmes tiesas spriedums prasītu pozitīvu likumdevēja regulējumu. Taču Pieteikuma iesniedzējs – Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments – tolaik norādīja, ka apstrīdētās normas atcelšanas gadījumā nebūtu nepieciešams pozitīvs regulējums, proti, „lietas, kurās apstrīdēto normu iepriekš piemēroja iestāde, varētu izspriest, ievērojot pārkāpuma būtību un raksturu un tieši piemērojot samērīguma principu”. Satversmes tiesa secināja, ka tās pamatuzdevums nav izlemt to, kā katrā gadījumā pareizi piemērojamas tiesību

normas, un jautājumi, kas attiecas uz konkrētu likuma normu piemērošanu un interpretāciju, pamatā ir vispārējās jurisdikcijas tiesu, kā arī administratīvo tiesu kompetencē (*sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 18. punktu*).

Izskatāmās lietas dalībnieki nav pauduši savu viedokli par to, vai gadījumā, ja Satversmes tiesa apstrīdēto normu atzītu par spēkā neesošu, būtu nepieciešama arī citu normu pārskatīšana. Satversmes tiesa uzskata, ka arī šoreiz tai nav jāizlemj jautājumi par tiesību normu iztulkošanu un piemērošanu konkrētajā gadījumā.

21. Lemjot par brīdi, ar kuru apstrīdētā norma zaudē savu spēku, Satversmes tiesa atzīst, ka objektīvi nav nosakāms cits brīdis, no kura apstrīdēto normu varētu atzīt par spēkā neesošu, kā vien normas pieņemšanas brīdis.

22. Satversmes tiesa ņem vērā arī to, ka apstrīdētās normas atcelšana no tās pieņemšanas vai spēkā stāšanās brīža nedrīkst radīt būtisku valsts (sabiedrības) interešu aizskārumu vai apdraudējumu. Tā kā nodokļu tiesību joma ir būtiska valsts darbības joma, nebūtu pieļaujama tāda situācija, ka pēc apstrīdētās normas atzīšanas par spēkā neesošu nāktos pārskatīt visus vai ļoti daudzus VID lēmumus, kuri ir stājušies spēkā un kuros šī norma varēja būt piemērota (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2005. gada 16. decembra sprieduma lietā Nr. 2005-12-0103 25. punktu un 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 20. punktu*).

Līdz ar to Satversmes tiesa uzskata, ka apstrīdētās normas atcelšanai šajā gadījumā nevarētu piešķirt vispārēju atpakaļvērstu spēku. Šai tiesiskajai situācijai piemērots risinājums ir apstrīdētās normas atcelšana tikai attiecībā uz tām lietām, kuras joprojām atrodas tiesvedībā.

Nolēmumu daļa

Pamatojoties uz Satversmes tiesas likuma 30.–32. pantu, Satversmes tiesa

nosprieda:

attiecībā uz tiesvedībā esošajām lietām atzīt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.³ panta pirmās daļas vārdus un skaitļus ”ja nodokļu maksātājs piekrīt papildus aprēķinātā nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma apmēram [ieskaitot nokavējuma naudu, kas aprēķināta par nodokļa maksājuma kavējuma periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai] un 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, iemaksā budžetā papildus aprēķināto nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma summu kopā ar soda naudu 15 procentu apmērā no nodokļa pamatparāda” redakcijā, kas bija spēkā līdz 2011. gada 8. novembrim, par neatbilstošiem Latvijas Republikas Satversmes 1. pantam.

Spriedums ir galīgs un nepārsūdzams.

Spriedums stājas spēkā tā publicēšanas dienā.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs

G. Kūtris