



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

LĒMUMS PAR TIESVEDĪBAS IZBEIGŠANU

lietā Nr. 2010-09-01

Rīgā

2010. gada 13. oktobrī

Latvijas Republikas Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētājs Gunārs Kūtris, tiesneši Kaspars Balodis, Aija Branta, Kristīne Krūma, Vineta Muižniece un Viktors Skudra,

2010. gada 21. septembrī tiesas sēdē, izskatot lietu Nr. 2010-09-01 „Par likuma „Par nodokļiem un nodevām” (1997. gada 4. decembra redakcijā) 30. panta otrās daļas vārdu „ja šie darījumi nav deklarēti šā panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā, – 15 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas, ja šajā pantā nav noteikts citādi” atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 1. pantam”,

konstatēja:

1. Latvijas Republikas Saeima (turpmāk – Saeima) 1995. gada 2. februārī pieņēma likumu „Par nodokļiem un nodevām” (turpmāk arī – Nodokļu likums). Šis likums nosaka vispārējos nodokļu piemērošanas principus, kā arī paredz atbildību par tā pārkāpumiem. Viens no atbildības veidiem, kas Nodokļu likumā ietverts jau no tā spēkā stāšanās dienas, ir soda naudas piemērošana.

Nodokļu likuma 30. pants noteica:

„(1) Uzņēmumu (uzņēmēj sabiedrību) savstarpējie norēķini skaidrā naudā neatkarīgi no maksājuma veida vai kārtības nedrīkst pārsniegt 3000 latu par vienu darījumu, kura vērtība tiek noteikta ar rakstveida vai mutvārdu līgumu (vienošanas).

(2) Uzņēmumi (uzņēmēj sabiedrības) ik mēnesi Ministru kabineta noteiktajā kārtībā deklarē visus savstarpēji skaidrā naudā veiktos darījumus, kuri pārsniedz 1000 latu.

(3) Par šā panta pirmajā un otrajā daļā noteikto ierobežojumu neievērošanu maksājama soda nauda:

1) ja nav deklarēts darījums skaidrā naudā, kurš pārsniedz 1000 latu, — soda nauda 5 procentu apmērā no darījuma summas,

2) ja darījums, kura vērtība pārsniedz 3000 latu, veikts skaidrā naudā, — soda nauda 10 procentu apmērā no darījuma summas.

(4) Šā panta normas neattiecas uz kredītiestāžu pakalpojumiem.”

1997. gada 4. decembrī Saeima pieņēma likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””, citastarp izsakot 30. panta pirmo un otro daļu šādā redakcijā:

„(1) Juridiskās personas vai ar līgumu saistīta šādu personu grupa, vai šādu personu vai grupas pārstāvji katru mēnesi Ministru kabineta noteiktajā kārtībā deklarē visus mēneša laikā savstarpēji skaidrā naudā veiktos darījumus (neatkarīgi no tā, vai darījums notiek vienā operācijā vai vairākās operācijās), kuru summa pārsniedz 1000 latu. Ja nav deklarēti skaidrā naudā veiktie darījumi, kuru summa pārsniedz 1000 latu, maksājama soda nauda 5 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas.

(2) Ja šā panta pirmajā daļā minētie darījumi pārsniedz 3000 latu, maksājama soda nauda 10 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas; ja šie darījumi nav deklarēti šā panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā, – 15 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas, ja šajā pantā nav noteikts citādi.”

2006. gada 14. decembrī tika pieņemts likums „Grozījumi Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā”, kas stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī. Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa (turpmāk – LAPK) 159.⁷ pantā tika noteikta administratīvā atbildība par skaidras naudas lietošanas ierobežojumu neievērošanu. Vienlaikus no Nodokļu likuma 30. panta tika izslēgtas normas, kas noteica attiecīgus sodus.

2. Pieteikuma iesniedzējs – Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Pieteikuma iesniedzējs) – lūdz izvērtēt Nodokļu likuma 30. panta otrās daļas (*1997. gada 4. decembra likuma redakcijā*) vārdu „ja šie darījumi nav deklarēti šā panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā, – 15 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas, ja šajā pantā nav noteikts citādi” (turpmāk – apstrīdētā norma) atbilstību Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 1. pantam.

Pēc Pieteikuma iesniedzēja ieskata, apstrīdētā norma paredz uzlikt nodokļu maksātājam soda naudu paaugstinātā apmērā par skaidras naudas deklarēšanas procesuālās kārtības neievērošanu.

Pieteikuma iesniedzējs pauž uzskatu, ka apstrīdētās normas mērķis esot kalpot Nodokļu likuma 30. panta pirmajā daļā noteiktā pienākuma – deklarēt skaidras naudas darījumus – ievērošanai, piedraudot ar tiesiskajām sekām, kas iestāsies tad, ja šis pienākums netiks pildīts.

Nodokļu likuma 30. panta pirmajā un otrajā daļā paredzētais sods par skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas kārtības neievērošanu esot smagāks nekā sods par šādu darījumu nedeklarēšanu vispār. Tādējādi netiekot nodrošināts saprātīgs līdzsvars starp apstrīdētās normas leģitīmo mērķi un nodokļu maksātāja tiesībām. Apstrīdētā norma faktiski mudinot uz tiesību pārkāpuma izdarīšanu, jo soda sankcija par apzināti izdarītu pārkāpumu esot mazāka nekā par pārkāpumu, kurā ļaunprātība nav saskatāma.

Pieteikuma iesniedzējs lūdz Satversmes tiesu izvērtēt, vai apstrīdētā norma atbilst Satversmes 1. pantam un ir saskaņota ar Nodokļu likuma 30. panta pirmo daļu.

3. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto normu, – Saeima – nepiekrīt Pieteikuma iesniedzēja viedoklim un uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 1. pantam.

Saeima norāda, ka jau kopš 1991. gada ar likumu noteikti ierobežojumi skaidras naudas lietošanai darījumos. Ja darījuma vērtība pārsniedza 1000 latu, nodokļu maksātājam bijis noteikts pienākums ziņot par to nodokļu administrācijai

normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā. Savukārt tad, ja darījuma vērtība pārsniedza 3000 latu, par šāda darījuma veikšanu skaidrā naudā bijusi maksājama soda nauda. Šāda regulējuma mērķis bijis pēc iespējas ierobežot un padarīt mazāk izdevīgus skaidrā naudā veiktus darījumus ar lielām summām.

Ierobežojot skaidras naudas lietošanu, tiek ierobežota arī noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana un izmantošana terorisma finansēšanai. Nodokļu administrācijai esot jānodrošina iespējas iegūt informāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem un pārbaudīt nodokļu maksātāja rīcībā esošo naudas līdzekļu izcelsmi, kā arī noskaidrot, vai nodokļu maksātājs ir nomaksājis valsts budžetā visus normatīvajos aktos paredzētos nodokļus. Līdz ar to apstrīdētā norma esot atzīstama par būtisku nodokļu kontroles jautājumos, jo nodrošinot legītimā mērķa – sabiedrības labklājības – sasniegšanu.

Saeima uzskata, ka nodokļu maksātāja pienākums ir ievērot skaidras naudas lietošanas ierobežojumus, un pauž pārliecību, ka tie atbilst samērīguma principam. Visupirms esot jāņem vērā, ka konkrētais ierobežojums faktiski attiecas uz tiesību subjektiem, kuri veic saimniecisko darbību, un gadu gaitā šo subjektu uzskaitījums likumā ticis vairākkārt precizēts. Nodokļu maksātājam bijušas tiesības izvēlēties – veikt darījumus bezskaidras naudas norēķinu veidā un nesniegt par tiem deklarācijas vai veikt darījumus skaidrā naudā un iesniegt attiecīgās deklarācijas. Deklarācijas iesniegšana neprasot no nodokļu maksātāja nesamērīgus līdzekļus un cita veida resursus, jo deklarācijā jānorāda tikai informācija, kas ir nodokļu maksātāja rīcībā, proti, darījuma dalībnieka nosaukums un reģistrācijas numurs, darījuma veids un summa.

Pēc Saeimas ieskata, Nodokļu likuma 30. panta otrās daļas pirmais teikums, pretēji Pieteikuma iesniedzēja viedoklim, neparedz sodu gadījumā, kad darījums vispār netiek deklarēts. Minētā norma paredzot piemērot 10 procentu soda naudu gadījumā, kad darījums, kas pārsniedz 3000 latu, tiek deklarēts, savukārt tad, ja darījums, kas pārsniedz 3000 latu, nav deklarēts vispār vai arī nav deklarēts Ministru kabineta noteiktajā kārtībā, soda nauda tiek noteikta 15 procentu apmērā. Nodokļu likuma 30. panta otrā daļa paredzot loģisku un pakāpeniski sakārtotu soda apmēra

sadalījumu – 10 procentu soda nauda, ja noteikta apjoma darījumu deklarē, bet 15 procentu soda nauda, ja nedeklarē vai pārkāpj šāda darījuma deklarēšanas kārtību.

Saeima pauž viedokli, ka šajā lietā jautājums ir nevis par apstrīdētās normas konstitucionalitāti, bet gan par interpretāciju un piemērošanu atbilstoši normas tekstam un likumdevēja gribai. Turklāt esot jāņem vērā arī tas apstāklis, ka pēc normatīvo aktu grozījumiem par izdarīto pārkāpumu paredzētā soda bardzība ir samazināta.

4. Pieaicinātās personas – Finanšu ministrija un Valsts ieņēmumu dienests – nepiekrīt Pieteikuma iesniedzēja viedoklim un uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst augstāka juridiskā spēka tiesību normām.

Pieaicinātās personas paskaidro, ka apstrīdētajā normā paredzēta atbildība par tādu skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas kārtības neievērošanu, kuru vērtība pārsniedz 3000 latu. Uz minēto norādot apstrīdētās normas vārdi „ja šie darījumi”, kuri tieši attiecināmi uz Nodokļu likuma 30. panta otrās daļas pirmo teikumu.

Pieaicinātās personas informē, ka nodokļu administrācija Nodokļu likuma 30. pantu bija piemērojusi tādējādi, ka nodokļu maksātājam soda nauda tika noteikta par deklarēšanas kārtības neievērošanu: par darījuma nedeklarēšanu vispār, kā arī par deklarācijas iesniegšanas termiņa nokavējumu. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) 2009. gada 4. jūnija spriedumā lietā Nr. SKA-192 šādu interpretāciju esot atzinis par nepamatotu, jo, pēc Senāta ieskata, jēdziens „nav deklarēti” nozīmējot to, ka persona vispār nav izpildījusi deklarēšanas pienākumu.

Pēc Pieaicināto personu domām, Nodokļu likuma 30. panta otrajā daļā paredzētās soda sankcijas piemērojamas kopsakarā ar minētā panta pirmās daļas pirmajā teikumā norādīto pienākumu deklarēt darījumus Ministru kabineta noteiktajā kārtībā. Pieaicinātās personas uzskata, ka Nodokļu likuma 30. pantā likumdevējs ir skaidri un nepārprotami noteicis pienākumu skaidrā naudā veiktos darījumus deklarēt normatīvajos aktos noteiktā kārtībā, kas ietver arī pienākumu deklarāciju iesniegt noteiktā termiņā. Paredzētā atbildība esot formulēta tieši un nepārprotami. Tādējādi nodokļu maksātājam, izvēloties veikt darījumu skaidrā

naudā, vajadzējis apzināties, kādi pienākumi būs jāpilda un kāda atbildība paredzēta par normatīvo aktu neievērošanu.

5. Pieaicinātā persona – Latvijas Republikas tiesībsargs (turpmāk – Tiesībsargs) – uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 1. pantam.

Tiesībsargs norāda, ka Nodokļu likuma 30. pants nosaka skaidras naudas lietošanas ierobežojumus. Tā pirmā daļa nosakot robežu – 1000 latu – , no kuras sākot nodokļu maksātājam jādeklarē skaidrā naudā veiktie darījumi, kā arī soda sankciju par skaidrā naudā veikto darījumu nedeklarēšanu. Savukārt tā paša panta otrajā daļā norādīta augšējā robeža darījumiem skaidrā naudā un paredzēta soda sankcija par šīs robežas pārkāpšanu. Ar darījumu nedeklarēšanu šā panta kontekstā esot jāsaprot gan darījumu nedeklarēšana vispār, gan deklarēšanas kārtības pārkāpšana.

Tiesībsargs uzskata, ka Nodokļu likuma 30. panta pirmā un otrā daļa veido loģisku sankciju sistēmu, par smagākiem pārkāpumiem paredzot bargākus sodus.

Tiesībsargs uzsver, ka nepiekrīt Pieteikuma iesniedzēja norādītajai apstrīdētās normas interpretācijai, un uzskata, ka nav pamata apšaubīt apstrīdētā tiesiskā regulējuma piemērotību un saprātīgumu.

Satversmes tiesa secināja:

6. Pieteikumā lūgts izvērtēt apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 1. pantam.

No Satversmes 1. pantā ietvertā demokrātiskas 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 noteic, ka iestādei un tiesai, pieņemot lēmumu, jātiecas uz to, lai nonāktu pie taisnīga rezultāta, ievērojot iesaistīto personu tiesības un tiesiskās intereses [*sk., piemēram, 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].

Satversmes tiesa ir secinājusi, ka likumdevējam, ievērojot samērīguma principu, ir rīcības brīvība noteikt nodokļu aprēķināšanas, ieturēšanas un maksāšanas kārtību un termiņus, kā arī nodokļu maksātāju un nodokļu administrācijas tiesības, pienākumus un atbildību (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 13. un 19.1. punktu*).

Likumdevēja izšķiršanās par to, kāds sods par Nodokļu likuma pārkāpumu būtu samērīgs un nepieciešams, ir nodokļu politikas jautājums. Līdz ar to konstitucionālās kontroles tvērums ir šaurāks attiecībā uz kārtību, kādā tiek piemērota soda nauda par Nodokļu likuma pārkāpumu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2008. gada 30. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 7. un 11. punktu*).

Tādējādi, izvērtējot apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 1. pantam, šajā lietā ir jāvērtē, vai Saeimas rīcības apjoms atbilst Satversmē noteiktajam.

7. Pēc Pieteikuma iesniedzēja domām, apstrīdētā norma paredz uzlikt nodokļu maksātājam soda naudu 15 procentu apmērā no darījumu kopsummas par skaidras naudas deklarēšanas procesuālās kārtības neievērošanu. Pieteikums balstīts uz pieņēmumu, ka likumdevēja paredzētais sods par deklarēšanas kārtības neievērošanu ir smagāks nekā sods par skaidras naudas darījumu nedeklarēšanu vispār.

Saeima nepiekrīt Pieteikuma iesniedzēja viedoklim un norāda, ka apstrīdētā norma nav šādā veidā tulkojama.

„Jautājumi, kas attiecas uz konkrētu likuma normu piemērošanu un interpretāciju, pamatā ir vispārējās jurisdikcijas tiesu, kā arī administratīvo tiesu kompetencē” (*Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 18. punkts*). Taču Satversmes tiesai atsevišķos gadījumos var būt nepieciešams interpretēt likuma normas (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2008. gada 9. septembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2008-10-01 9.2. punktu*).

Konkrētajā gadījumā Satversmes tiesai ir nepieciešams interpretēt Nodokļu likuma 30. pantu, lai pārliecinātos, vai tai jāturpina konkrētās lietas izskatīšana pēc

tiesas pieteikuma. Proti, vai šajā lietā nepastāv Satversmes tiesas likuma 29. panta pirmās daļas 6. punktā norādītie apstākļi.

Visupirms ir nepieciešams noskaidrot apstrīdētās normas patieso jēgu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 20. janvāra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2009-14-01 7. punktu*).

8. Nodokļu likuma 30. panta pirmās daļas pirmajā teikumā noteikti ierobežojumi skaidras naudas lietošanai darījumos. Proti, likumdevējs uzlicis par pienākumu nodokļu maksātājiem Ministru kabineta noteiktajā kārtībā iesniegt deklarāciju par skaidras naudas lietošanu darījumos, kuru summa pārsniedz 1000 latu.

Laikā, kad apstrīdētā norma bija spēkā, skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas kārtību noteica Ministru kabineta 1997. gada 11. februāra noteikumi Nr. 66 „Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi”, bet 2001. gada 1. septembrī tos aizstāja Ministru kabineta 2001. gada 24. jūlija noteikumi Nr. 329 „Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi”, kas bija spēkā līdz 2007. gada 14. aprīlim. Šie noteikumi paredzēja, ka deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem nodokļu maksātājs iesniedz Valsts ieņēmumu dienestā ne vēlāk kā līdz pārskata mēnesim sekojošā mēneša piecpadsmitajam datumam. Arī šobrīd spēkā esošo Ministru kabineta 2007. gada 4. aprīļa noteikumu Nr. 237 „Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi” 3. punkts paredz, ka deklarācija jāiesniedz minētajā termiņā.

Savukārt Nodokļu likuma 30. panta pirmās daļas otrais teikums nosaka tiesiskās sekas gadījumā, ja skaidrā naudā veiktie darījumi, kuru summa pārsniedz 1000 latu, nav deklarēti Ministru kabineta noteiktajā kārtībā.

Pieteikuma iesniedzējs uzskata, ka jēdziens „nav deklarēti” nozīmē, ka privātpersona vispār nav izpildījusi deklarēšanas pienākumu (*sk. Senāta 2009. gada 4. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-192 7. punktu lietas materiālu 68. lpp.*).

Satversmes tiesa nepiekrīt Pieteikuma iesniedzēja viedoklim. Vārdi „nav deklarēti” ir jāattiecina uz Nodokļu likuma 30. panta pirmās daļas pirmajā teikumā paredzēto pienākumu skaidrā naudā veiktos darījumus deklarēt Ministru kabineta

noteiktajā kārtībā. Jēdziens „kārtība” tā vispārpieņemtajā nozīmē saprotams kā norises īstenošanas veids, darbības organizācija (*sk.: Latviešu valodas vārdnīca: 30 000 pamatvārdu un to skaidrojumu. – Rīga: Avots, 2006, 491. lpp.*). Kā jau atzinusi Satversmes tiesa, šis jēdziens nepārprotami norāda uz Ministru kabineta noteikumu procesuālo raksturu, proti, noteiktas procedūras izstrādāšanu (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 9. oktobra sprieduma lietā Nr. 2007-04-03 20. punktu*).

Līdz ar to jāpiekrīt Saeimas, Tiesībsarga, Finanšu ministrijas un Valsts ieņēmumu dienesta viedoklim, ka pienākums iesniegt skaidrā naudā veikto darījumu deklarāciju Ministru kabineta noteiktajā kārtībā ietver arī pienākumu iesniegt šo deklarāciju normatīvajos aktos paredzētajā termiņā.

8.1. Likumā „Par nodokļiem un nodevām Latvijas Republikā”, kas tika pieņemts 1990. gada 28. decembrī un zaudēja spēku 1995. gada 1. aprīlī, konkrēti, tā 12. pantā, bija noteikts: nodokļu maksātājam ir pienākums ziņot nodokļu administrācijai par darījumiem skaidrā naudā, tai skaitā par katru pirkumu, kas pārsniedz 500 minimālās mēnešalgas. Ja nodokļu maksātājs nebija izpildījis šo pienākumu, tam saskaņā ar šā likuma 17. panta piekto daļu (*1993. gada 18. maija likuma redakcijā*) bija jāmaksā soda nauda 5 procentu apmērā no darījuma summas.

Arī Nodokļu likuma 30. panta otrā daļa un trešās daļas 1. punkts (*1995. gada 2. februāra likuma redakcijā*) norāda, ka likumdevējs par skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas kārtības neievērošanu bija paredzējis atbildību, nosakot soda naudu atkarībā no darījuma summas.

Turklāt no pašreiz spēkā esošā normatīvā regulējuma – LAPK 159.⁷ panta ceturtais daļas – izriet, ka likumdevējs ir paredzējis atbildību par skaidrā naudā veikto darījumu deklarācijas iesniegšanas termiņa nokavējumu.

Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšana ir nodokļu maksātāja pienākums, nevis tiesības. Iestājoties normatīvajā aktā noteiktajam termiņam, uzskatāms, ka skaidrā naudā veiktie darījumi attiecīgajā taksācijas periodā nav deklarēti, tādēļ maksājama soda nauda.

Satversmes tiesa jau norādījusi, ka likumdevēja uzdevums ir panākt pēc iespējas lielāku tiesiskā regulējuma individualizāciju attiecībā uz soda piemērošanu.

Tomēr arī tiesiskā regulējuma individualizācijai var būt savas robežas, ko nosaka, piemēram, tiesību nozares prasības. Proti, likumdevējs, izvērtējot visus konkrētās nozares apstākļus, ir tiesīgs noteikt regulējumu, kas nenodrošina absolūtu tiesiskā regulējuma individualizāciju un vienādā mērā ir attiecināms uz objektīvi salīdzināmiem, kaut arī atšķirīgiem gadījumiem (*sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 16.3. punktu*).

Likumdevējs, nosakot, ka skaidrā naudā veiktie darījumi jādeklarē normatīvajos aktos noteiktā kārtībā, uzsvēris, ka vienlīdz būtisks pārkāpums ir gan deklarācijas neiesniegšana vispār, gan tās iesniegšana ar nokavējumu, jo abos minētajos gadījumos nodokļu administrācijai nav iespējams kontrolēt skaidras naudas lietošanu darījumos un savlaicīgi konstatēt noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas mēģinājumus.

8.2. Šajā lietā jāņem vērā tas, ka LAPK 159.⁷ panta ceturtajā daļā likumdevējs paredzējis, ka par normatīvajos aktos noteikto skaidrā naudā veikto darījumu deklarācijas iesniegšanas termiņa pārkāpšanu soda sankcija ir mazāka nekā soda sankcija par šīs deklarācijas neiesniegšanu vispār vai skaidras naudas lietošanas ierobežojumu pārkāpšanu.

Skaidras naudas lietošanas ierobežojumu regulējums jāvērtē atbilstoši sociālajai realitātei. Likumdevējs bija noteicis ekonomiskajai situācijai atbilstošu sodu, lai motivētu deklarēt skaidrā naudā veiktus darījumus un noteiktos gadījumos arī izvēlēties tādu darījuma apmaksas veidu, kas mazāk apdraudētu sabiedrības labklājību. Savukārt, mainoties sociālajai realitātei, uzlabojoties tehniskajām iespējām izsekot noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanai un pilnveidojoties nodokļu administrācijas pārvaldes spējai, likumdevējam radās iespēja precizēt sankcijas par skaidras naudas lietošanas ierobežojumu neievērošanu.

Satversmes tiesa jau iepriekš norādījusi, ka ar normām, kas paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu, tiek veicināta atbilstoša un savlaicīga nodokļu maksāšana (*sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 15. punktu*). Arī Senāts savos spriedumos vairākkārt norādījis, ka soda naudas mērķis ir panākt, lai nodokļu maksātājs pildītu savus pienākumus nodokļu jomā, kā arī sodīt pārkāpējus (*sk. Senāta 2005. gada 14. janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-4*

10. un 12. punktu un 2006. gada 7. novembra sprieduma lietā Nr. SKA-410 9. punktu).

Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka likumdevējs, nosakot vienādu sodu par darījumu nedeklarēšanu vispār un normatīvajos aktos noteiktās darījumu deklarēšanas kārtības neievērošanu, būtu pārsniedzis savas rīcības brīvības robežas.

8.3. Nodokļu likuma 30. panta pirmajā daļā (1995. gada 2. februāra likuma redakcijā) likumdevējs bija nepārprotami formulējis aizliegumu veikt skaidras naudas darījumu, kas pārsniedz 3000 latu. Šā panta trešās daļas 2. punktā likumdevējs bija paredzējis soda naudu 10 procentu apmērā no darījuma summas par skaidrā naudā veiktu darījumu, kura vērtība pārsniedz 3000 latu. Arī Nodokļu likuma 30. panta otrās daļas pirmajā teikumā (1997. gada 4. decembra likuma redakcijā) likumdevējs noteicis sodu par skaidrā naudā veiktiem darījumiem, kuri pārsniedz 3000 latu. Apstrīdētā norma paredz: ja darījums, kas pārsniedz 3000 latu, nav deklarēts normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā, maksājama soda nauda 15 procentu apmērā no darījuma kopsummas.

No minētā izriet, ka likumdevējs bija ne tikai noteicis skaidras naudas lietošanas ierobežojumu attiecībā uz darījumiem, kuru summa pārsniedz 3000 latu, bet arī diferencējis un noteicis atšķirīgu par šā ierobežojuma neievērošanu pēc būtības un par šāda apjoma darījumu deklarēšanas procesuālās kārtības pārkāpšanu maksājamās soda naudas apmēru. Uz šādu likumdevēja gribu norāda arī LAPK 159.⁷ panta struktūra. Minētajā pantā paredzēta administratīvā atbildība gan par skaidras naudas lietošanas ierobežojumu pārkāpšanu, gan par skaidras naudas lietošanas ierobežojumu neievērošanu, neiesniedzot deklarāciju normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā.

Līdz ar to soda nauda 10 procentu apmērā tiek piemērota gadījumā, kad darījumi, kas pārsniedz 3000 latu, tiek deklarēti. Savukārt apstrīdētā norma paredz piemērot soda naudu par tāda paša apjoma darījumu nedeklarēšanu normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā.

Satversmes tiesa atzīst par pamatotu Saeimas viedokli, ka Nodokļu likuma 30. panta otrā daļa paredz loģisku un pakāpeniski sakārtotu soda apmēra sadalījumu, lai pēc iespējas ierobežotu un padarītu neizdevīgākus skaidrā naudā veiktus

darījumus ar lielām summām, kā arī panāktu noteiktās darījumu deklarēšanas kārtības ievērošanu.

9. Satversmes tiesa vairākkārt uzsvērusi, ka tiesību normu piemērošanas neatņemama sastāvdaļa ir arī tiesisko seku konkretizēšana. Šajā posmā tiesību piemērotājam, izmantojot tiesību normas iztulkošanas metodes, jāapsver tiesiskās sekas un jāizvēlas tās, kuras sakrīt ar tiesību normas mērķi, neatkarīgi no šīs tiesību normas gramatiskā formulējuma (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 8. jūnija lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2009-115-01 9.1. punktu*).

Pieteikuma iesniedzējs uzskata, ka vienāds sods gan par skaidras naudas darījumu deklarēšanas kārtības neievērošanu, gan par nedeklarēšanu vispār ir nesamērīgs. Pieteikumā ietvertais juridiskais pamatojums par to, ka apstrīdētā norma paredz acīmredzami nesamērīgas tiesiskās sekas, balstīts galvenokārt uz Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 argumentāciju. Šajā lietā Satversmes tiesa analizēja mehānismu, kas Nodokļu likuma pārkāpuma gadījumā ļauj izvērtēt individuālos apstākļus un lemt par iespēju samazināt piemēroto naudas sodu.

Satversmes tiesa atzīst, ka varētu būt arī tāda situācija: nodokļu maksātājs ir iesniedzis skaidrā naudā veikto darījumu deklarāciju ar nokavējumu, jo pastāvējuši objektīvi apstākļi, kas tam lieguši izpildīt deklarēšanas pienākumu normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā. Attiecībā uz šādu gadījumu likums *expressis verbis* nepiešķir nodokļu administrācijai tiesības izvērtēt iespēju samazināt uzliktās soda naudas apmēru.

Taču uz šādu gadījumu bija attiecināmas Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmajā daļā paredzētās tiesiskās sekas. Lai gan Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmā daļa paredzēja nodokļu administrācijai tiesības samazināt tikai kontroles [nodokļu revīzijas (audita) un pārbaudes] rezultātā uzliktās soda naudas apmēru, tomēr šajā pantā minētās tiesiskās sekas *argumentum a maiore ad minus* bija attiecināmas arī uz tādu gadījumu, kad nodokļu administrācija Nodokļu likuma pārkāpumus konstatējusi citādā veidā. Ja nodokļu administrācijai, izskatot nodokļu maksātāja sūdzību par soda naudas piemērošanu, bija tiesības samazināt tās apmēru, kas

aprēķināts, pamatojoties uz pārkāpumu, kurš konstatēts, pārbaudot nodokļu maksātāja grāmatvedības dokumentāciju, tad vēl jo vairāk šādas tiesības nodokļu administrācijai bija, izskatot nodokļu maksātāja sūdzību par nodokļu administrācijas lēmumu piemērot soda naudu, kurš pieņemts, konstatējot pārkāpumus skaidrā naudā veikto darījumu deklarācijā (*sk., piemēram: Neimanis J. Slēdziens par apjomu. Jurista Vārds, 2005. gada 21. jūnijs, Nr. 23*). Proti, nodokļu administrācijai, izvērtējot izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, kā arī citus apstākļus, ir tiesības samazināt par skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas kārtības neievērošanu uzlikto soda naudu.

Līdz ar to var piekrist Senātam, ka iestādei noteiktā gadījumā var būt rīcības brīvība samazināt par skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas kārtības pārkāpšanu uzliktās soda naudas apmēru (*sk. Senāta 2009. gada 4. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-192 8. punktu lietas materiālu 69. lpp.*).

Satversmes tiesa vērš uzmanību uz to, ka iestādes pilnvaras lemt par likuma piemērošanas tiesiskajām sekām nav pārmērīgi paplašināmas, ja likumdevējs jau ir atzinis, ka deklarācijas iesniegšanas termiņa nokavējums pats par sevi ir būtisks pārkāpums. Proti, par skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas kārtības neievērošanu, neiesniedzot deklarāciju noteiktā termiņā, uzliktās soda naudas apmēra noteikšanā ir nozīme nokavējuma ilgumam, jo likumdevējs arī LAPK 159.⁷ panta ceturtajā daļā ir noteicis gan minimālo, gan maksimālo soda naudas apmēru par skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanu, pārkāpjot normatīvajos aktos noteikto deklarācijas iesniegšanas termiņu.

10. Konkrētas administratīvās lietas faktisko apstākļu izvērtēšana nav Satversmes tiesas kompetencē.

Tiesu varas uzdevums ir gādāt, lai, izskatot katru konkrēto lietu, tiktu garantēta Satversmes normu, likumu un citu normatīvo aktu īstenošana, vispārējo tiesību principu ievērošana, kā arī aizsargātas cilvēka tiesības un brīvības. Tiesiskā valstī tieši vispārējās jurisdikcijas tiesas ir atzīstamas par efektīvāko mehānismu, kas, izvērtējot katru gadījumu individuāli, var konstatēt, vai ir ievērots saprātīgs līdzsvars starp konkrētās personas tiesībām un sabiedrības interesēm.

Tiesas tiesības vērsties konstitucionālajā tiesā, ja lietas izskatīšanas gaitā rodas pamatotas šaubas par lietā piemērojamās tiesību normas atbilstību augstāka juridiskā spēka tiesību normām, jeb tā sauktā konkrētā kontrole nav prejudiciālais jautājums par lietā piemērojamās tiesību normas interpretāciju.

Līdz ar to Satversmes tiesa secina, ka nav pamata turpināt lietas izskatīšanu un vērtēt apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 1. pantam, jo būtībā šī lieta attiecas uz apstrīdētās normas piemērošanu un interpretāciju atbilstoši šīs normas mērķim un likumdevēja paustajai gribai.

Ņemot vērā minēto un pamatojoties uz Satversmes tiesas likuma 29. panta pirmās daļas 6. punktu, Satversmes tiesa

nolēma:

izbeigt tiesvedību lietā Nr. 2010-09-01 „Par likuma „Par nodokļiem un nodevām” (1997. gada 4. decembra redakcijā) 30. panta otrās daļas vārdu „ja šie darījumi nav deklarēti šā panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā, – 15 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas, ja šajā pantā nav noteikts citādi” atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 1. pantam”.

Lēmums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs

Gunārs Kūtris