



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

SPRIEDUMS

LATVIJAS REPUBLIKAS VĀRDĀ

Rīgā 2008. gada 3. aprīlī

lietā Nr. 2007-23-01

Latvijas Republikas Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētājs Gunārs Kūtris, tiesneši Kaspars Balodis, Juris Jelāgins, Kristīne Krūma un Viktors Skudra,

pēc Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Pieteikuma iesniedzējs) pieteikuma,

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

rakstveida procesā 2008. gada 4. marta tiesas sēdē izskatīja lietu

„Par likuma „Par nodokļiem un nodevām” (2000. gada 13. aprīļa likuma redakcijā) 33.¹ panta pirmās daļas vārdu „ne biežāk kā vienu reizi trijos gados” atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 1. pantam”.

Konstatējošā daļa

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

Nodokļu likumā 33.¹ pants tika iekļauts 2000. gada 13. aprīlī, Saeimai pieņemot likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””. Minētā panta pirmā daļa noteica:

„Nodokļu administrācijai, izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir pārsūdzējis nodokļu administrācijas lēmumu par šā likuma un konkrēto nodokļu likumu pārkāpumiem, ir tiesības samazināt kontroles (pārbaūžu, revīziju) rezultātā uzlikto soda naudu, bet ne vairāk kā 70 procentu apmērā un ne biežāk kā vienu reizi trijos gados.”

Šī norma stājās spēkā 2000. gada 17. maijā.

2004. gada 31. martā Saeima pieņēma likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””, izsakot 33.¹ panta pirmo daļu šādā redakcijā:

„Nodokļu administrācijai, izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, to, kuru reizi pārkāpums izdarīts, radīto kaitējumu, nodokļu maksātāja godprātīgumu, gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir apstrīdējis nodokļu administrācijas lēmumu, ir tiesības samazināt kontroles [nodokļu revīzijas (audits) un pārbaudes] rezultātā uzlikto soda naudu līdz 70 procentiem, bet ne biežāk kā vienu reizi gadā.”

Šī norma bija spēkā no 2004. gada 1. maija līdz 2007. gada 1. janvārim, kad ar 2006. gada 26. oktobra likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”” 33.¹ pants no Nodokļu likuma tika izslēgts.

2. Pieteikuma iesniedzējs norāda, ka Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmās daļas vārdu „ne biežāk kā vienu reizi trijos gados” (turpmāk – apstrīdētā norma) piemērošana rada samērīguma un līdz ar to arī taisnīguma principa pārkāpumu gadījumos, kad uzliktais sods ir nesamērīgs ar izdarīto pārkāpumu. Praksē nereti esot sastopami gadījumi, kad nodokļu maksātājs nav uzskatāms par ļaunprātīgu nodokļu nemaksātāju, bet pieļāvis neuzmanību, piemēram, divas dienas ātrāk iekļaujot deklarācijā priekšnodokli, kas saskaņā ar likumu deklarācijā būtu jāiekļauj tikai nākamajā mēnesī. Likumdevēja mērķis neesot bijis nostādīt vienādā situācijā un vienādi sodīt tādu nodokļu maksātāju, kurš

vispār izvairās no nodokļu maksāšanas, un tādu nodokļu maksātāju, kurš deklarācijā ir uzrādījis visu ar nodokli apliekamo vērtību.

Pēc Pieteikuma iesniedzēja ieskata, likumdevējs ir pieņēmis imperatīvu likuma noteikumu, turklāt aptverot tipisku gadījumu. Līdz ar to ne iestādei, ne tiesai vairs neesot iespējas konkrētajā gadījumā lemt par piemērotākajām tiesiskajām sekām, bet vajagot sekot likuma norādei, kas nepieļauj sodu samazināt, ja tas attiecīgajā periodā jau vienreiz darīts. Šāds normas mērķis pats par sevi esot pretrunā ar samērīguma un taisnīguma principu un tādējādi automātiski nozīmējot arī Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 1. panta pārkāpumu.

Pieteikumā ir sniegta informācija, ka Nodokļu likuma 33.¹ pants administratīvajās tiesās tiks piemērots vēl vairākus gadus, ņemot vērā to, ka šobrīd tiek pārbaudīti 2003. un 2004. gadā izdotie administratīvie akti. Tādējādi būtu nepieciešama šīs tiesību normas atbilstības izvērtēšana Satversmes tiesā un neatbilstības konstatēšanas gadījumā – atcelšana no pieņemšanas brīža. Tas ļautu administratīvajām tiesām piemērot samērīguma un taisnīguma principu arī tādos gadījumos, kad soda nauda attiecīgajā periodā jau vienreiz tikusi samazināta.

Nepiekrītot Saeimas atbildes rakstā norādītajam, Pieteikuma iesniedzējs uzsver, ka soda naudas samazinājumam nav jābūt atkarīgam tikai no tā, vai pārkāpums izdarīts pirmo reizi vai atkārtoti. Atkārtoti nodokļu likumu pārkāpumi gan varot radīt šaubas par nodokļu maksātāja godprātīgumu, taču tas esot jāizvērtē katrā gadījumā individuāli. Tāpat, pēc Pieteikuma iesniedzēja ieskata, normas atcelšanas gadījumā nebūtu nepieciešams pozitīvs regulējums.

Vērtējot iespēju konkrētajā administratīvajā lietā piemērot jaunāko Nodokļu likuma regulējumu par soda naudas samazināšanu, Pieteikuma iesniedzējs uzskata, ka likuma 33.³ pants nodokļu maksātājam nav labvēlīgāks. Proti, jaunākais regulējums, ieņemot agrākajam Nodokļu likuma 33.¹ pantam, soda naudas samazināšanai izvirzot papildu prasības, tostarp pašu galveno – nodokļu maksātājs piekrīt viņam papildus aprēķinātā nodokļa apmēram.

Turklāt, atsaucoties uz Vācijas tiesību doktrīnu, tiek norādīts, ka nodokļu tiesībās piemērojama tā tiesību norma, kas ir spēkā laikā, kad iestādē pieņemts attiecīgais lēmums.

3. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeima – uzskata, ka pieteikums nav pamatots un apstrīdētā norma atbilst Satversmei.

Līdz apstrīdētās normas spēkā stāšanās brīdim – 2000. gada 17. maijam – atbildību par nodokļu bāzes samazināšanu paredzēja Nodokļu likuma 32. pants. Tas noteica, ka gadījumā, kad nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nodokļu administrācijai iesniegtajās deklarācijās vai nodokļu aprēķinos samazina nodokļa bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un no tās aprēķināto nodokļa summu, nodokļu administrācija aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu un soda naudu šīs summas apmērā, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs. Tātad šī tiesību norma imperatīvi noteica, ka par nodokļa bāzes samazināšanu uzliedama soda nauda tādā pašā jeb 100 procentu apmērā no nenomaksātās (trūkstošās) nodokļa summas.

Gan atbildīgās institūcijas, gan likumdevējs esot konstatējis, ka tik neelastīga pieeja nav pareiza. Šādos gadījumos personas varēja tikt nepamatoti bargi sodītas arī par kļūdīšanos. Tādēļ 2000. gada 13. aprīlī Saeima pieņēma likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””, saskaņā ar kuru Nodokļu likums tika papildināts ar 33.¹ pantu, kas noteica nodokļu administrācijas tiesības samazināt uzlikto soda naudu. Vienlaikus tiesību norma paredzēja arī ierobežojošus noteikumus soda naudas samazināšanai – ne vairāk kā 70 procentu apmērā un ne biežāk kā vienu reizi trijos gados.

Saeima informē, ka apstrīdētā norma tika ieviesta, ņemot vērā Nodokļu likuma 23. panta pirmās daļas noteikumu, proti, ka nodokļu administrācijai ir tiesības triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa papildus aprēķināt nodokļus un uzlikt soda naudu, ja ir pārkāpti nodokļus vai nodevas regulējošie normatīvie akti. Esot ņemts vērā arī tas, ka auditi nodokļu maksātājiem sākotnēji esot plānoti un veikti vienu reizi trijos gados. Tāpēc arī

sistēmiski neesot bijis nepieciešams noteikt uzliktās soda naudas samazināšanas iespēju biežāk nekā vienu reizi trijos gados.

Tāpat esot jāņem vērā, ka apstrīdētā norma pamatojama arī ar tām kopsakarībām, kas izriet no citām Nodokļu likuma normām. Proti, līdz 2000. gada 17. maijam Nodokļu likuma 33. pants paredzēja, ka gadījumā, kad nodokļu maksātājs triju gadu laikā atkārtoti pārkāpis nodokļu likumus (samazinājis nodokļa bāzi, neuzrādīdams ienākumus vai uzrādīdams mazākus ienākumus, vai ar dokumentiem apliecinājis nepamatotus izdevumus), nodokļu administrācija piedzen no nodokļu maksātāja nesamaksāto (trūkstošo) nodokļa summu un soda naudu šīs summas divkārtšā apmērā. No šīs normas varot secināt, ka triju gadu laikā atkārtoti izdarīts nodokļu likumu pārkāpums jau tika kvalificēts kā smagāks – tāds, kam ir sistemātiskuma jeb atkārtotības raksturs, un soda nauda par to tika noteikta nesamaksātās (trūkstošās) nodokļa summas divkārtšā apmērā. Līdz ar to Saeima uzsver, ka saskaņā ar toreiz spēkā bijušajām tiesību normām soda naudas samazināšana biežāk nekā reizi trijos gados nonāktu sistēmiskā pretrunā ar citām tiesību normām, kas šādus pārkāpumus kvalificēja kā atkārtotu un papildus sodāmu rīcību.

Saeima arī uzskata, ka apstrīdētās normas darbības laikā tajā ietvertie ierobežojumi (nosacījumi) bija samērīgi, ja revīzija (audits) vai pārbaude attiecībā uz konkrētu personu netika veikta biežāk kā reizi trijos gados. Saeima norāda: ja nav bijušas veiktas minētās kontroles darbības, arī soda naudu nevarēja piemērot. Savukārt tad, ja uz apstrīdēto normu raugās no šodienas skatpunkta, ņemot vērā vēlākās Nodokļu likuma redakcijas, kā arī pašreizējo administratīvo praksi un cilvēktiesību īstenošanas nostādnes, apstrīdētā norma tiešām varot šķīst samērīguma un taisnīguma principam neatbilstoša. Tomēr, pirmkārt, samērīguma un taisnīguma principa prasības katrā atsevišķā tiesību nozarē vai apakšnozarē (jomā) varot atšķirties. Otrkārt, apstrīdētā norma esot cieši saistīta ar citām attiecīgajā laikposmā spēkā bijušām tiesību normām un tajā laikā dominējušajiem uzskatiem par tiesību principu piemērošanu. Apstrīdētā norma esot uzskatīta par progresīvu, jo tā pirmo reizi paredzēja

iespēju, izvērtējot personas izdarītā pārkāpuma raksturu, lemt par soda naudas samazināšanu.

Tāpat esot jāņem vērā, ka, atzīstot apstrīdēto normu par spēkā neesošu ar atpakaļejošu spēku, kā to prasa Pieteikuma iesniedzējs, iespējams, tiktu ļauts atsevišķām personām soda naudu samazināt neierobežotas reizes, tādējādi izjaucot savstarpēji saskaņoto spēkā bijušo tiesību normu sistēmu un nostādot atsevišķas personas izdevīgākā pozīcijā nekā citas personas, kurām soda naudas samazināšanu regulē citas, vēlāk pieņemtas normas.

Saeima arī norāda, ka „apstrīdētās normas atzīšana par spēkā neesošu neatrisinātu visas nepieciešamās problēmas, jo Satversmes tiesas spriedums pēc būtības prasītu pozitīvu likumdevēja regulējumu un, iespējams, citu tajā laikā spēkā bijušo normu pārskatīšanu”.

Līdz ar to Saeima lūdz atzīt apstrīdēto normu par atbilstošu Satversmes 1. pantam.

4. Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID) norāda, ka līdz 2000. gada 17. maijam nodokļu administrācijai nebija tiesību samazināt kontroles rezultātā uzlikto soda naudu. Līdz ar to nodokļu maksātājiem par pieļautajiem likuma pārkāpumiem, neizvērtējot to būtību un raksturu, tika piemērota vienveidīga soda nauda nepamatoti samazinātā nodokļa apmērā, ja vien konkrēto nodokļu likumos netika paredzēts cits soda naudas apmērs. Nodokļu maksātāji pamatā tikuši sodīti ar 100 procentu soda naudu arī tad, ja pārkāpums radies kļūdas vai likuma neizpratnes dēļ.

Nodokļu likuma 33.¹ pants ļāvis nodokļu administrācijai vērtēt, vai aprēķinātā soda nauda ir samērojama ar izdarītā pārkāpuma smagumu, kā arī līdz 70 procentiem samazināt uzlikto soda naudu. Šāda soda naudas samazināšana esot kvalificējama kā atvieglojumu piemērošana, ja konstatētā pārkāpuma raksturs un būtība liecināja par nodokļu maksātāja neapzinātu rīcību.

Minētajā pantā ietvertais atvieglojums esot bijis saistīts ar likuma 23. panta pirmo daļu. Proti, nodokļu administrācijai bija tiesības papildus

aprēķināt nodokļus un uzlikt soda naudu triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa. Turklāt auditi nodokļu maksātājiem esot plānoti un veikti vienu reizi trijos gados.

Ar grozījumiem Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmajā daļā, kas stājās spēkā 2004. gada 1. maijā, šāds atvieglojums tika būtiski paplašināts, proti, to varēja piemērot ne biežāk kā reizi gadā. Šādas izmaiņas esot saistītas ar to, ka VID nodokļu administrēšanā pārgājis uz riska vadību, atlasot nodokļu maksātājus nodokļu auditam. Tādējādi esot pieaudzis to nodokļu maksātāju skaits, kuriem nodokļu aprēķināšanas pārbaudes tika veiktas biežāk nekā reizi trijos gados.

Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmā daļa esot ierobežojusi nodokļu administrācijas tiesības samazināt uzlikto soda naudu biežāk nekā reizi trijos gados (vēlāk – reizi vienā gadā). Savukārt nodokļu administrācija, lai ar savu rīcību neizslēgtu iespēju samazināt nodokļu maksātājiem kontroles rezultātā uzlikto soda naudu par turpmākajās pārbaudēs konstatētajiem pārkāpumiem, jautājumu par soda naudas samazināšanu izskatījusi, pamatojoties uz nodokļu maksātāja lūgumu.

VID papildus informē, ka laika posmā no 2002. gada līdz 2006. gadam VID ģenerāldirektors izskatījis 1100 nodokļu maksātāju iesniegumus par kontroles rezultātā uzliktās soda naudas samazināšanu. 647 nodokļu maksātājiem minētā soda nauda tikusi samazināta – galvenokārt līdz 70 procentiem.

5. Latvijas Republikas tiesībsargs (turpmāk – Tiesībsargs), atsaucoties uz Eiropas Cilvēktiesību tiesas (turpmāk – ECT) praksi, norāda, ka apstrīdētā norma ierobežo personas tiesības uz taisnīgu tiesu, jo liedz iespēju triju gadu laikposmā atkārtoti pārskatīt šai personai noteikto sodu un atbilstoši nodarījuma raksturam un būtībai samazināt noteikto sankciju. Šāds tiesību ierobežojums salīdzinājumā ar kriminālprocesuālo regulējumu esot personai nelabvēlīgāks. Proti, kriminālprocesā neesot noteikti šāda rakstura ierobežojumi sūdzību izskatīšanai par sodu pārskatīšanu. Tādi neesot paredzēti

pat attiecībā uz jau spēkā stājušos nolēmumu jaunu izskatīšanu, piemēram, jaunatklātu apstākļu gadījumā. Tas, ka persona noteiktā laikposmā jau vienu reizi ir izmantojusi savas tiesības atsaukties uz nodarījuma raksturu un būtību, lai attiecīgi tiktu vērtēta iespēja samazināt noteikto sodu, neizslēdzot šādu tiesību pastāvēšanu saistībā ar citu līdzīgu apstākļu rašanos. Piemēram, kad personai kļūst zināmi jauni objektīvi apsvērumi saistībā ar nodarījumu (veikti nodokļu pārrēķini u.c.) vai kad persona ar savu rīcību apliecinājusi, ka sods nav bijis atbilstošs vai ir jau sasniedzis savu mērķi (persona, ievērojot nodokļu jomas tiesisko regulējumu, apliecinājusi, ka nodarījums nav bijis ļaunprātīgs).

Tiesībsargs uzskata, ka apstrīdētās normas mērķi iespējams sasniegt ar citiem, mazāk ierobežojošiem līdzekļiem. To jau esot apliecinājis likumdevējs, apstrīdēto normu 2004. gada 31. martā izsakot jaunā redakcijā, ar kuru ievērojami saīsināts laikposms, kurā soda naudas samazināšanas reizes ir ierobežotas. Tiesībsarga rīcībā neesot ziņu, kas liktu uzskatīt, ka ar šādu tiesisko regulējumu būtu apdraudēta iespēja nodrošināt nodokļu iekasēšanu un novērst izvairīšanos no nodokļu nemaksāšanas. Bez tam Tiesībsargs nesaskata šķēršļus tam, ka apstrīdētās normas mērķi var sasniegt ne tikai ar formālā laikposma ierobežojuma samazināšanu, bet arī vienkārši ar iestādes pilnvarās ietilpstošo darbību veikšanu katrā individuālajā gadījumā, piemēram, noskaidrojot, vai pastāv objektīvs soda naudas samazināšanas pamats, kas vēl nav vērtēts iepriekšējā pārvērtēšanas reizē, ja tāda bijusi.

Tāpat tiek norādīts, ka apstrīdētās normas vērtēšanā būtu lietderīgi ņemt vērā arī administratīvā procesa efektivitātes un kontroles prasības, kas izriet no labas pārvaldības principa. Šī kontrole nodrošināma gan iestādē, gan tiesā, un iestāde nevar ierobežot savu līdzdalību administratīvā procesa principu iedzīvināšanā, formāli atsaucoties uz to, ka lietu var vērtēt tiesā. Tas būtu pretrunā ar valsts pārvaldes efektivitātes nodrošināšanas prasību, saskaņā ar kuru, ļaujot personai pilnvērtīgi un efektīvi īstenot savas tiesības valsts pārvaldē, esot iespējams panākt, lai lieta nemaz nenonāktu tiesā. Apstrīdētā norma kavējot šādu prasību īstenošanu valsts pārvaldes darbībā.

Tiesībsargs secina, ka apstrīdētā norma rada priekšnoteikumus personu pamattiesību ierobežojumiem, kas nav samērīgi ar izvirzīto mērķi, bez tam ierobežojot arī taisnīguma un labas pārvaldības principu iedzīvināšanu administratīvajā procesā.

Secinājumu daļa

6. Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmā daļa stājās spēkā 2000. gada 17. maijā un bija spēkā līdz 2004. gada 1. maijam. Pieteikuma iesniegšanas brīdī – 2007. gada 4. oktobrī – minētā norma nebija spēkā jau vairāk nekā trīs gadus.

No Satversmes tiesas procesa efektivitātes viedokļa jāņem vērā, ka šādās lietās spriedumam ir nozīme tikai tad, ja tam var būt noteikts atpakaļejošs spēks. Līdz ar to 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 vai apdraudējumu, lietvedības turpināšanas lietderīgums ir izvērtējams Satversmes tiesas nolēmuma sagatavošanas laikā.

7. Pieteikumā lūgts izvērtēt apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 1. pantam, konkrēti – no šā panta izrietošajam samērīguma principam, jo Pieteikuma iesniedzējs uzskata apstrīdēto normu par neatbilstošu tieši šim principam.

No Satversmes pantā ietvertā demokrātiskās republikas jēdziena izriet vairāki tiesiskas valsts pamatprincipi, arī samērīguma princips [*sk. Satversmes tiesas 2000. gada 24. marta sprieduma lietā Nr. 04-07(99) secinājumu daļas 3. punktu*]. Samērīguma princips nozīmē, ka tad, ja publiskā vara ierobežo personas tiesības un likumiskās intereses, 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 Satversmes tiesas 2003. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2002-12-01 secinājumu daļas 5. punktu).

Izvērtējot apstrīdētās normas atbilstību samērīguma principam, tāpat ir jāņem vērā, ka minētā principa izpaušme dažādās tiesību nozarēs var atšķirties. Arī apstrīdētās normas raksturs, tostarp tās saikne ar citām Satversmes normām un to vieta pamattiesību sistēmā, neizbēgami ietekmē Satversmes tiesas īstenotās kontroles apjomu. Proti, likumdevēja rīcības brīvība konkrēta jautājuma regulēšanā var būt plašāka vai šaurāka, un Satversmes tiesai ir jāvērtē, vai Saeimas izmantotās rīcības brīvības apjoms atbilst Satversmē noteiktajam (sk. *Satversmes tiesas 2006. gada 8. novembra sprieduma lietā Nr. 2006-04-01 15.2. un 15.3. punktu*).

Nodokļu tiesībās, līdzīgi kā citās tiesību jomās, valstij ir pienākums gan ievērot, gan aizsargāt, gan arī nodrošināt personas tiesības. Lai valsts rīkotos saskaņā ar cilvēktiesībām, tai jāīsteno virkne pasākumu – gan pasīvie, piemēram, neiejaukšanās personas tiesībās, gan aktīvie, piemēram, nodrošinot personas individuālo vajadzību apmierināšanu (sk.: *Koch I.E., Dichotomies, Trichotomies or Waves of Duties? Human Rights Law Review, 2005, Vol. 5, Number 1, pp. 82 – 86*).

Tādējādi arī nodokļu tiesībās valsts pienākumi ir dažādi. Proti, tās 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. Valstij ir pienākums sabiedrības labklājības interesēs izveidot efektīvu nodokļu iekasēšanas sistēmu. Taču vienlaicīgi valstij ir arī pienākums aizsargāt personas no nesamērīgiem sodiem, pat ja tie tiek piemēroti par nodokļu likumu pārkāpumiem.

Arī Satversmes tiesa savā praksē atzinusi, ka valstij ir tiesības noteikt nodokļu maksāšanas pienākumu un šāds pienākums pats par sevi neaizskar personas pamattiesības. Tomēr pienākums maksāt nodokļus ir nesaraucjami saistīts ar šā pienākuma izpildi nodrošinošo līdzekļu noteikšanu, proti, valsts ne vien uzliek nodokļu maksātājiem par pienākumu samaksāt noteikta apmēra

nodokļus, bet arī paredz šo nodokļu aprēķināšanas, ieturēšanas un maksāšanas kārtību, kā arī atbildību par pienākuma nepildīšanu.

Pienācīga nodokļu administrēšana ietver savlaicīgu un efektīvu nodokļu iekasēšanu un vienlaikus novērš izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Nodokļa maksāšanas pienākums vienmēr nozīmē īpašumtiesību ierobežojumus, kā arī var būt saistīts ar citiem likumā noteiktiem ierobežojumiem, kuriem jābūt samērīgiem ar leģitīmo mērķi – konstitucionāli nozīmīgu vērtību aizsardzību.

Likumdevējam ir ievērojama rīcības brīvība, nosakot nodokļu kontroli un tās kārtību. Tas nozīmē, ka 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 (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 13. un 19.1. punktu*).

8. Tāpat ir jāņem vērā, ka Satversmes sistēmā nacionālo cilvēktiesību normu un starptautisko tiesību normu mijiedarbību regulē Satversmes 89. pants, kas paredz, ka „valsts atzīst un aizsargā cilvēka pamattiesības saskaņā ar šo Satversmi, likumiem un Latvijai saistošiem starptautiskajiem līgumiem”. No šā panta redzams, ka likumdevēja mērķis bijis panākt Satversmē ietvertu un starptautisko cilvēktiesību normu savstarpēju saskanību (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2003. gada 27. jūnija sprieduma lietā Nr. 2003-04-01 secinājumu daļas 1. punktu un Satversmes tiesas 2005. gada 17. janvāra sprieduma lietā Nr. 2004-10-01 7. 1. punktu*). Interpretējot Satversmi un Latvijas starptautiskās saistības, jāmeklē tāds risinājums, kas nodrošinātu to harmoniju (*sk. Satversmes tiesas 2000. gada 30. augusta sprieduma lietā Nr. 2000-03-01 secinājumu daļas 5. punktu un Satversmes tiesas 2005. gada 13. maija sprieduma lietā Nr. 2004-18-0106 secinājumu daļas 5. punktu*).

Līdz ar to starptautiskās tiesības un to piemērošanas prakse var kalpot par līdzekli Satversmē noteikto tiesību normu un principu satura noskaidrošanai.

ECT, vērtējot nodokļu jautājumus, secinājusi, ka valstij ir ievērojama rīcības brīvība nodokļu jomā (*sk., piemēram, ECT spriedumus lietās: Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands, judgement of 23 February 1995, Series A no. 306-B, para. 60; Jokela v. Finland, judgement of 21 May 2002, para. 57; Burden and Burden v. the United Kingdom, judgement of 12 December 2006, para. 54*). Turklāt valstij ir tiesības pieņemt visus nepieciešamos likumus, lai nodrošinātu nodokļu nomaksu (*sk., piemēram, ECT spriedumus lietās: Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands, judgement of 23 February 1995, Series A no. 306-B, para. 59; Mamidakis c. Greece, arrêt du 11 janvier 2007, n° 35533/04, para. 48*).

9. Arī citu valstu konstitucionālās tiesas atzinušas, ka nodokļu jomā valstij ir ievērojama rīcības brīvība. Piemēram, Beļģijas Konstitucionālā tiesa atzinusi, ka likumdevējam ir plaša rīcības brīvība nodokļu noteikšanā, tomēr nodoklis nedrīkst būt nesamērīgs un nepamatots attiecībā uz īpašumu un tam jānodrošina saprātīgs līdzsvars starp sabiedrības interesēm un personas tiesībām uz īpašumu. Tāpat likumdevējam ir tiesības paredzēt stingrus pasākumus, lai ietekmētu nodokļu maksātāja rīcību (*sk.: Arrêt n° 107/2005 du 22 juin 2005 de la Cour constitutionnelle de Belgique, para 15.2 et 15.4, <http://www.const-court.be>*).

Tāpat Lietuvas Republikas Konstitucionālā tiesa ir atzinusi, ka Lietuvas Republikas konstitūcija piešķir parlamentam (Seimam) pilnvaras noteikt valsts nodokļus, kā arī tiesisko atbildību par nodokļu likumu pārkāpumiem. Tomēr tiesiskas valsts principi liedz noteikt tādus sodus par nodokļu likumu pārkāpumiem, kas būtu acīmredzami nesamērīgi ar izdarīto pārkāpumu (*sk.: Chapter 2 Clause 6 of the concluding part in the Judgment of Lithuanian Constitutional Court of 6 December 2002 in Case No. 6/99-23/99-5/2000-8/2000, <http://www.lrkt.lt/dokumentai/2000/r001206.htm>*).

10. Pieteikuma iesniedzējs, vērtējot tiesas tiesības atcelt VID uzlikto soda naudu, arī ir atzinis, ka soda noteikšana kā obligātais administratīvais akts

atceļams tikai tādos gadījumos, ja tiesa konstatē, ka pārkāpuma būtība un raksturs ir tāds, ka maksimālais sods būtu acīmredzami nesamērīgs (*sk., piemēram, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2006. gada 26. septembra sprieduma lietā SKA-357/2006 7. punktu. Lietas materiālu 2. sējuma 15. lpp.*).

11. Apstrīdētā norma attiecas uz nodokļu jomu, tomēr tā paredz soda naudas samazināšanas priekšnoteikumus (ierobežojumus). Savukārt tiesību normas, kas regulē atbildību par nodokļu likumu pārkāpumiem, lielākā mērā ir attiecināmas uz to valsts darbības jomu, kurā valsts īsteno soda piemērošanas funkciju. No vienas puses, likumdevējam šajā jomā ir jānodrošina efektīvs pamattiesību aizsardzības regulējums, jo nodokļu sistēmas un sodu sistēmas normatīvajā regulējumā darbojas atšķirīgi principi. Ar nodokļu tiesību palīdzību valsts iegūst savu funkciju īstenošanai nepieciešamos resursus, savukārt ar sodu sistēmu tiek panākta citu tiesību pienācīga ievērošana. Līdz ar to soda noteikšana iespējama vienīgi nepieciešamības robežās un tiktāl, ciktāl tas nodrošina pienācīgu cita tiesiskā regulējuma ievērošanu.

Tomēr, no otras puses, tiesiskajam regulējumam, kas paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu, ir jābūt arī efektīvam. Nodokļu likumu tiesiskais regulējums kā tāds nebūtu pietiekams, ja nefunkcionētu iedarbīga pārkāpumu novēršanas sistēma. Minētās 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, tā atbilstību izdarītajam pārkāpumam.

Tādējādi likumdevējam ir plaša rīcības brīvība nodokļu normatīvajā regulējumā. Tomēr sodi par nodokļu likumu pārkāpšanu nedrīkst būt acīmredzami nesamērīgi ar mērķi, ko likumdevējs ar to palīdzību nodomājis sasniegt.

12. Apstrīdētā norma noteic imperatīvu prasību, kas liedz VID un arī administratīvajām tiesām tiesības vērtēt piemērotās soda naudas samērību, proti, samazināt uzlikto soda naudu biežāk nekā vienu reizi triju gadu laikā. Pēc būtības apstrīdētā norma liedz tiesības nodokļu maksātājam lūgt, lai katrā gadījumā individuāli tiktu izvērtēta iespēja samazināt uzlikto soda naudu. Arī Saeima atbildes rakstā apstrīdēto normu vērtē kā aizliegumu, proti, soda naudas samazināšanu ierobežojošu noteikumu, kas saistāms ar Nodokļu likumā iestrādātajām sodu politikas nostādnēm.

Līdz ar to apstrīdētajā normā noteiktais aizliegums ir vērtējams kā ierobežojums.

13. Izvērtējot, vai apstrīdētajā normā ietvertais ierobežojums ir atbilstošs Satversmes 1. pantam, nepieciešams konstatēt:

- 1) vai ierobežojums noteikts ar likumu;
- 2) vai ierobežojumam ir leģitīms mērķis;
- 3) vai ierobežojums ir samērīgs ar leģitīmo mērķi.

14. Apstrīdētā norma, kas paredz nodokļu administrācijas tiesības izvērtēt iespēju samazināt uzlikto soda naudu ne biežāk kā vienu reizi trijos gados, ir noteikta ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu. Proti, apstrīdētā norma ietverta Nodokļu likumā, kas ir pieņemts un izsludināts Satversmē un Saeimas kārtības rullī noteiktajā kārtībā.

Tādējādi apstrīdētā norma ir noteikta ar likumu.

15. Ikvienu tiesību ierobežojuma pamatā jābūt apstākļiem un argumentiem, kādēļ tas ir vajadzīgs. Ierobežojumam ir nepieciešams leģitīms mērķis, proti, tam jābūt noteiktam sabiedrībai nozīmīgu interešu aizsardzības labad.

Nosakot tiesību ierobežojumus, pienākums uzrādīt un pamatot šāda ierobežojuma leģitīmo mērķi Satversmes tiesas procesā visupirms ir institūcijai, kas izdevusi apstrīdēto aktu, konkrētajā gadījumā – Saeimai. Lai arī

Saeimas atbildes rakstā nav norādīts, kāds ir Nodokļu likuma konkrētā regulējuma leģitīmais mērķis, atbilstoši kuram soda nauda var tikt samazināta ne biežāk kā vienu reizi triju gadu laikā, Satversmes tiesai *ex officio* ir pienākums objektīvi izvērtēt visus lietas apstākļus un noskaidrot šāda mērķa esamību vai – tieši pretēji – neesamību (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 23. punktu*).

No pieteikuma secināms, ka Pieteikuma iesniedzējs neapstrīd apstrīdētās normas leģitīmo mērķi. Savukārt no Saeimas atbildes rakstā norādītā izriet, ka apstrīdētās normas mērķis ir veicināt nodokļu maksātāju godprātību. Šāda norma ļauj vienu reizi triju gadu laikā samazināt uzlikto soda naudu, ja personas rīcība nav bijusi ļaunprātīga, un vienlaikus ierobežo soda naudas samazināšanu tad, ja nodokļu likumi pārkāpti atkārtoti vai sistemātiski. Līdz ar to varētu secināt, ka Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmās daļas leģitīmais mērķis ir saistīts ar Saeimas nodomu padarīt soda naudas piemērošanu individuālāku. Proti, dot iespēju, ņemot vērā apstrīdētajā normā noteikto, izvērtēt pārkāpēja rīcību.

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka nodokļi pamatā īsteno fiskālo funkciju, kas nodrošina ieņēmumus valsts budžetā un pašvaldību budžetos. Ar šo ieņēmumu palīdzību ir iespējams finansēt prioritārus sociālos un ekonomiskos pasākumus, kā arī mazināt personu ienākumu un labklājības līmeņa nevienlīdzību (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 23. punktu*). Tāpat nodokļu likumi pilda ekonomisko (regulējošo) funkciju, proti, sabalansē valsts un nodokļu maksātāju intereses, kā arī ietekmē nodokļu maksātāju rīcību.

Savukārt ar normām, kas paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu, tiek veicināta atbilstoša un savlaicīga nodokļu maksāšana, plašākā nozīmē – ietekmēta nodokļu maksātāju rīcība. Arī ECT nodokļu nemaksāšanas novēršanu atzīst par leģitīmu mērķi (*sk.: Hentrich v. France, judgment of 22 September 1994, Series A no. 296-A, pp. 19-20, para. 39*).

Līdz ar to var atzīt, ka tiesību normas, kas paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu vai priekšnoteikumus atbrīvošanai no šādas atbildības, ir noteiktas sabiedrības labklājības interesēs.

Tādējādi apstrīdētajai normai ir legītīms mērķis.

16. Lai noskaidrotu, vai ierobežojums ir samērīgs ar legītīmo mērķi, kuru valsts, šo ierobežojumu nosakot, vēlējusies sasniegt, nepieciešams pārbaudīt, vai tiek nodrošināts saprātīgs līdzsvars starp personas un valsts vai sabiedrības interesēm. Apstrīdētajai normai jānodrošina līdzsvars starp valsts tiesībām noteikt atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu, no vienas puses, un nodokļu maksātāja tiesībām lūgt VID un administratīvo tiesu pārbaudīt, vai tam ir piemērots izdarītā pārkāpuma būtībai un raksturam samērīgs sods, no otras puses.

Lai izvērtētu, vai likumdevēja pieņemtajā tiesību normā ietvertais ierobežojums atbilst samērīguma principam, jānoskaidro:

pirmkārt, vai likumdevēja lietotie līdzekļi ir piemēroti legītīmā mērķa sasniegšanai;

otrkārt, vai šāda rīcība ir nepieciešama, t.i., vai mērķi nevar sasniegt ar citiem, personas tiesības un likumiskās intereses mazāk ierobežojošiem līdzekļiem;

treškārt, vai likumdevēja rīcība ir atbilstoša, t.i., vai labums, ko iegūst sabiedrība, ir lielāks par personas tiesībām un likumiskajām interesēm nodarīto zaudējumu.

Ja tiek atzīts, ka tiesību normā noteiktais ierobežojums neatbilst kaut vienam no šiem kritērijiem, tad 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*).

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

Satversmes tiesa uzskata, ka apstrīdēto normu nav iespējams vērtēt atrauti no Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmās daļas, kuras sastāvdaļa tā ir. Līdz ar to nepieciešams konstatēt, kādu apsvērumu dēļ Nodokļu likums 2000. gada aprīlī tika papildināts ar 33.¹ pantu.

No lietas materiāliem redzams, ka likumprojektu Saeimai iesniedza Ministru kabinets (*sk. lietas materiālu 1. sējuma 167. un 168. lpp.*). Tomēr šajā likumprojektā sākotnēji nebija ietverta apstrīdētā norma – tā tika iekļauta tikai trešajā lasījumā (*sk. <http://www.saeima.lv/saeima7/reg.likpri>*).

Līdz brīdim, kad apstrīdētā norma stājās spēkā, atbildību par nodokļu bāzes samazināšanu pamatā regulēja Nodokļu likuma 32. pants. Šī norma paredzēja, ka gadījumā, kad nodokļu maksātājs ir pārkāpis nodokļu likumu prasības, no tā par labu budžetam piedzenama samazinātā nodokļa summa un soda nauda šīs summas apmērā. Tātad minētā tiesību norma imperatīvi noteica, ka par nodokļa bāzes samazināšanu uzliekama soda nauda 100 procentu apmērā no nenomaksātās (trūkstošās) nodokļa summas. Tas nozīmēja, ka nodokļu maksātāja atbildība par nodokļa bāzes samazināšanu iestājās neatkarīgi no tā, vai nodokļu maksātājs ar šādām darbībām bija radījis reālus zaudējumus valsts budžetam un vai pārkāpums izdarīts apzināti vai arī aiz neuzmanības. Šos apstākļus nodokļu administrācijai nebija pamata vērtēt un nebija tiesību arī ņemt vērā, nosakot soda naudas apmēru.

Ar Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmās daļas palīdzību tika radīts mehānisms, kas ļāva, izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, samazināt uzliktās soda naudas apmēru. Līdz ar to Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmajā daļā tika ietverta iespēja pieņemt saudzīgāku un individuālāk izvērtētu lēmumu gadījumos, kad tika pārsūdzēts nodokļu administrācijas lēmums, ar kuru uzlikta soda nauda.

Savukārt apstrīdētā norma kā daļa no Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmās daļas paredzēja soda naudas samazināšanas priekšnoteikumus. Liekot uzsvāru uz nodokļu maksātāju godprātības veicināšanu, tā nepieļāva iespēju pēc attiecīgas izvērtēšanas soda naudu samazināt biežāk kā reizi trijos gados. Ņemot vērā to, ka pirms Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmās daļas pieņemšanas

soda naudas samazināšana vispār nebija iespējama, minētās normas pieņemšana uzskatāma par ievērojamu soli prom no vispārējā aizlieguma izvērtēt pārkāpuma būtību un raksturu.

Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmā daļa ir piemērota leģitīmā mērķa sasniegšanai, proti, dod VID un tiesām iespēju apstrīdētajā normā noteiktajā apjomā vērtēt nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, kā arī viņam uzliktās soda naudas samērību.

16.2. Apstrīdētajā normā noteiktais tiesību ierobežojums ir pieļaujams, ja tas nepieciešams, turklāt nav nekādu citu līdzekļu, kuri būtu tikpat iedarbīgi un kurus izvēloties pamattiesības tiktu ierobežotas mazāk jūtami. Nosakot pamattiesību ierobežojumus, likumdevējam ir jāizvēlas iespējami saudzējošāki līdzekļi leģitīmā mērķa sasniegšanai. Vērtējot to, vai leģitīmo mērķi var sasniegt arī citādi, Satversmes tiesa uzsver, ka saudzējošāks līdzeklis ir nevis jebkurš cits, bet tikai tāds līdzeklis, ar kuru var sasniegt leģitīmo mērķi vismaz tādā pašā kvalitātē (*sk. Satversmes tiesas 2005. gada 13. maija sprieduma lietā Nr. 2004–18–0106 secinājumu daļas 19. punktu*).

No Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmās daļas redakcijas, kas stājās spēkā 2004. gada 1. maijā, redzams, ka likumdevējs pats ir konstatējis un noteicis tādu regulējumu, kas leģitīmo mērķi ļauj sasniegt ar citiem, personas tiesības un likumiskās intereses mazāk ierobežojošiem līdzekļiem. Proti, minētā norma noteica, ka nodokļu administrācijai, izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, radīto kaitējumu, nodokļu maksātāja godprātīgumu, gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir apstrīdējis nodokļu administrācijas lēmumu, ir tiesības samazināt kontroles rezultātā uzlikto soda naudu līdz 70 procentiem, bet ne biežāk kā vienu reizi gadā.

Tātad pats likumdevējs pieņēma tādu normu, kas personas tiesības un likumiskās intereses ierobežoja mazāk un nodokļu administrācijai piešķīra tiesības biežāk vērtēt iespēju samazināt uzlikto soda naudu.

Kā norāda Saeima, apstrīdētā norma sistēmiski bija saistīta ar Nodokļu likuma 23. panta pirmo daļu, kas paredzēja nodokļu administrācijai tiesības

triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa papildus aprēķināt nodokļus un uzlikt soda naudu, ja ir pārkāpti normatīvie akti par nodokļiem un nodevām. Turklāt tajā laika posmā auditi nodokļu maksātājiem tikuši plānoti un veikti vienu reizi trijos gados. Pamatojoties uz minēto, Saeima uzskata, ka sistēmiski nebija nepieciešams noteikt uzliktās soda naudas samazināšanas iespēju biežāk nekā vienu reizi trijos gados.

Iepazīstoties ar Nodokļu likuma regulējumu, redzams, ka tas tomēr nodokļu revīzijas (auditus) ļāva īstenot biežāk nekā reizi trijos gados. Nodokļu likuma 23. panta pirmajā daļā noteiktie trīs gadi, uz ko atsaucas Saeima, nosaka nevis biežumu, kurā revīzijas (auditi) varēja tikt veikti, bet gan laiku, pēc kura izbeigšanās VID minētās darbības vairs nav tiesīgs veikt. Piemēram, atbilstoši likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 8. panta 11. punktam VID bija pienākums veikt uzņēmumu (uzņēmējsabiedrību) nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu revīziju (auditu) pēc pirmstiesas izmeklēšanas iestāžu un tiesas pieprasījuma. Tāpat bija iespējams, ka vienam nodokļu maksātājam auditi triju gadu periodā tika veikti par dažādiem nodokļu veidiem.

Minēto apstiprina arī VID, norādot, ka, lai neliegtu iespēju samazināt nodokļu maksātājiem kontroles rezultātā uzlikto soda naudu par turpmākajās pārbaudēs konstatētajiem pārkāpumiem, jautājumu par soda naudas samazināšanu izskatīja, pamatojoties uz nodokļu maksātāja lūgumu (*sk. lietas materiālu 2. sējuma 9. lpp.*). Proti, VID atzīst, ka soda naudas samazināšanas pamats esot bijis nodokļu maksātāja lūgums, jo vienā triju gadu periodā varēja tikt veiktas vairākas pārbaudes un tādējādi arī vairākas reizes tikt uzlikta soda nauda.

Līdz ar to minētais nedod pamatu secinājumam, ka attiecībā uz vienu un to pašu nodokļu maksātāju triju gadu periodā bija iespējama tikai viena revīzija vai viens audits. Tātad arī soda nauda vienam nodokļu maksātājam varēja tikt uzlikta biežāk nekā vienu reizi trijos gados.

Arī no lietas materiāliem redzams, ka pieteikuma iesniedzējam administratīvajā tiesā – sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Baltic Feed” – Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmā daļa vienu reizi tika piemērota 2001. gada

5. jūlijā ar VID lēmumu Nr. 19/12354 [sk. *Administratīvās apgabaltiesas 2007. gada 19. marta sprieduma lietā Nr. A42030004 (AA43-0052-07/14) 16.5. punktu. Lietas materiālu 1. sējuma 205. lpp.*]. Savukārt jau 2003. gada 7. oktobrī VID Zemgales reģionālās iestādes direktora vietnieks attiecībā uz to pašu nodokļu maksātāju pieņēma lēmumu Nr. 12.01-29/222, paredzot papildu nomaksai budžetā gan muitas nodokli un soda naudu, gan pievienotās vērtības nodokli un soda naudu, gan dabas resursu nodokli un soda naudu 200 procentu apmērā [sk. *Administratīvās apgabaltiesas 2007. gada 19. marta sprieduma lietā Nr. A42030004 (AA43-0052-07/14) 1. punktu. Lietas materiālu 1. sējuma 197. un 198. lpp.*].

Līdz ar to var secināt, ka soda nauda par nodokļu likumu pārkāpumiem vienai un tai pašai personai varēja tikt piemērota arī biežāk nekā vienu reizi trijos gados. Savukārt VID tiesības lemt par soda naudas samazināšanu, kā arī administratīvās tiesas tiesības vērtēt VID uzliktās soda naudas samērību bija ierobežotas – proti, tās varēja tikt īstenotas ne biežāk kā vienu reizi trijos gados.

Ja Nodokļu likuma 33.¹ panta pirmajā daļā tiktu izslēgta apstrīdētā norma, tad VID būtu tiesības katrā gadījumā izvērtēt pārkāpuma būtību un raksturu un samazināt uzlikto soda naudu. Tas nodrošinātu soda naudas piemērošanas individualizāciju.

Tādējādi apstrīdētās normas leģitīmo mērķi varēja sasniegt ar citiem, personas tiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem.

16.3. Izvērtējot to, vai likumdevēja rīcība ir atbilstoša, t.i., vai labums, ko iegūst sabiedrība, ir lielāks par personas tiesībām un likumiskajām interesēm nodarīto zaudējumu, jāņem vērā, ka praksē nereti sastopami gadījumi, kad nodokļu maksātājs nav uzskatāms par ļaunprātīgu nodokļu nemaksātāju, bet pieļāvis neuzmanību, piemēram, divas dienas ātrāk iekļaujot deklarācijā priekšnodokli, kuru pēc likuma deklarācijā būtu jāiekļauj tikai nākamajā mēnesī (sk., piemēram, *Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2005. gada 30. marta spriedumu lietā SKA-*

21. *Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta spriedumi un lēmumi 2005.* – Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2006, 50. – 57. lpp.). Līdz ar to apstrīdētā norma vienādā mērā attiecas gan uz tiem gadījumiem, kad pārkāpuma būtība un raksturs ļauj izdarīt secinājumu par ļaunprātību (apzinātu rīcību), gan uz tādiem gadījumiem, kad šāda ļaunprātība nevar tikt konstatēta.

Satversmes tiesa uzskata, ka tieši attiecībā uz soda piemērošanu likumdevējam ir uzdevums panākt pēc iespējas lielāku tiesiskā regulējuma individualizāciju. Tomēr arī tiesiskā regulējuma individualizācijai var būt savas robežas, ko nosaka (ietekmē) piemēram, tiesību nozares prasības. Proti, likumdevējs, izvērtējot visus konkrētās jomas (nozares) apstākļus, ir tiesīgs noteikt regulējumu, kas nenodrošina absolūtu tiesiskā regulējuma individualizāciju un vienādā mērā ir attiecināms uz objektīvi salīdzināmiem, kaut arī atšķirīgiem gadījumiem.

Labums, ko sabiedrība iegūst no apstrīdētās normas pastāvēšanas, ir soda naudas samaksa pilnā apmērā, nevērtējot tās samazināšanas iespēju. Tādējādi šāds labums ir papildu ieņēmumi valsts budžetā.

Izvērtējot personām nodarītos zaudējumus, jāņem vērā, ka ikviens tiesību ierobežojums jāskata katra konkrētā gadījuma kontekstā, tomēr tas jā dara, pamatojoties uz samērīguma principu. Šajā gadījumā nepieciešams izvērtēt, cik tāl valsts interešu aizsardzība nodokļu iekasēšanas jomā ir nepieciešama, lai nodrošinātu sabiedrības labklājību. Proti, ir svarīgi sabalansēt atsevišķu personu tiesības uz individuālu pārkāpuma izvērtēšanu ar valsts pienākumu nodrošināt efektīvu nodokļu administrēšanas sistēmu.

Konkrētajā gadījumā šīs intereses nevar atzīt par saskaņotām. Apstrīdētā norma būtībā attiecās uz visām personām, kuras pieļāva nodokļu likumu atkārtotu pārkāpumu trīs gadus ilgā periodā. Šādā situācijā nepastāvēja mehānisms, kas atkārtota pārkāpuma gadījumā ļautu izvērtēt individuālos apstākļus un lemt par iespēju samazināt piemēroto soda naudu. Līdz ar to atsevišķos gadījumos persona, pat ja tā nebija atzīstama par ļaunprātīgu nodokļu nemaksātāju, varēja tikt sodīta ar pārkāpumam neatbilstošu sodu. Vēl

jo vairāk – apstrīdētajā normā ietvertais aizliegums pastāvēja neatkarīgi gan no uzliktā soda lieluma, gan privātpersonas spējām samaksāt uzlikto soda naudu, gan arī sekām, kas privātpersonai iestājās soda naudas nesamaksāšanas gadījumā, piemēram, no iespējamās maksātnespējas. Tāpat ir jāņem vērā, ka soda nauda, ja tā pamatā izpaužas kā līdzeklis papildu ienākumu gūšanai valsts budžetā, kā tāda nebūtu pieļaujama.

Tādējādi ar apstrīdēto normu personu tiesībām un likumiskajām interesēm nodarītais zaudējums ir lielāks nekā sabiedrības ieguvums no šādas normas pastāvēšanas.

Tā kā apstrīdētās normas leģitīmo mērķi iespējams sasniegt ar mazāk ierobežojošiem līdzekļiem un ar šo normu personu tiesībām un likumiskajām interesēm nodarītais zaudējums ir lielāks nekā sabiedrības ieguvums, tā ir atzīstama par neatbilstošu samērīguma principam un līdz ar to Satversmes 1. pantam.

17. Pieteikuma iesniedzējs pieteikumā lūdza atzīt par neatbilstošiem Satversmes 1. pantam un spēkā neesošiem no to pieņemšanas brīža arī Nodokļu likuma (2004. gada 31. marta redakcijā) 33.¹ panta pirmās daļas vārdus „ne biežāk kā vienu reizi gadā”. Lai arī lieta par šīs normas atbilstību augstāka juridiskā spēkā tiesību normai (aktam) netika ierosināta, redzams, ka tajā ietverts apstrīdētajai normai līdzīgs regulējums. Proti, vārdi „ne biežāk kā vienu reizi gadā” arī noteic ierobežojumu, kas liedz gan VID, gan administratīvajām tiesām lemt par soda naudas samazināšanu biežāk nekā normā paredzēts. Šī norma, tāpat kā apstrīdētā norma, neļāva nodokļu administrācijai atkārtota pārkāpuma gadījumā individuāli izvērtēt tā būtību un raksturu.

No vienas puses, būtu iespējams secināt, ka par Nodokļu likuma (2004. gada 31. marta redakcijā) 33.¹ panta pirmās daļas vārdu „ne biežāk kā vienu reizi gadā” atbilstību Satversmes 1. pantam nav saņemts Saeimas atbildes raksts un līdz ar to Satversmes tiesa nav tiesīga vērtēt šīs normas atbilstību augstāka juridiskā spēkā tiesību normai (aktam). Tomēr, no otras puses, ir acīmredzams, ka šī norma bija ļoti cieši saistīta ar apstrīdēto normu un faktiski

to aizstāja. Minētie vārdi tāpat paredzēja ierobežojumu – analogu tam, ko Satversmes tiesa atzina par neatbilstošu Satversmes 1. pantam. Proti, arī šie vārdi iespēju izvērtēt uzliktā soda samērību ierobežoja ar noteiktu laika posmu – šajā gadījumā vienu gadu.

Pieteikumā tika lūgts atzīt Nodokļu likuma (2004. gada 31. marta redakcijā) 33.¹ panta pirmās daļas vārdus „ne biežāk kā vienu reizi gadā” par neatbilstošiem Satversmes 1. pantam, un attiecībā uz prasījuma robežu noteikšanu Satversmes tiesas procesā iesniedzēja prasījums ir nozīmīgs. Proti, neskaidrību gadījumā pieteikumā norādītais vislabākajā veidā spēj atklāt to mērķi, ko pieteikuma iesniedzējs, vērsoties Satversmes tiesā, vēlēties sasniegt.

Arī no procesuālās ekonomijas principa izriet, ka nebūtu lietderīgi atkārtoti lemt par jautājumiem, kas var tikt izlemti šīs lietas ietvaros. Satversmes tiesa ir secinājusi, ka „prasījuma robežu pārkāpšana spriedumā ir iespējama un pat nepieciešama, lai nodrošinātu efektīvu personas tiesību aizsardzību un sprieduma izpildi” (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 19. decembra sprieduma lietā Nr. 2007–13–03 6. punktu un Satversmes tiesas 2008. gada 17. janvāra sprieduma lietā Nr. 2007–11–03 18. punktu*). Arī tiesību zinātnē ir izteikts viedoklis, ka Satversmes tiesas procesā „ir gadījumi, kad ir pieļaujams un pat nepieciešams iziet ārpus prasījuma robežām, iekļaujot pārbaudē arī tādas normas, kas nav tikušas apstrīdētas, vai izvērtējot atbilstību tādām normām, atbilstība kurām nav apstrīdēta” (*Endziņš A. Kā vērtēt jaunāko Satversmes tiesas praksi // Jurista Vārds, 2007. gada 9. oktobris, Nr. 41, 5. lpp.*).

Prasījuma robežu paplašināšana var notikt gadījumos, kad to prasa Satversmes tiesas procesa principu ievērošana. Vienlaikus ir jāņem vērā, ka Satversmes tiesa *ex officio* prasījuma robežas var paplašināt tikai, ievērojot zināmus kritērijus, visupirms „ciešās saistības koncepciju”.

Lai secinātu, vai konkrētā gadījumā ir iespējams un nepieciešams *ex officio* paplašināt prasījuma robežas attiecībā uz citām normām, ir jānoskaidro:

- 1) vai tās normas, attiecībā uz kurām prasījums *ex officio* tiek paplašināts, ir tik cieši saistītas ar lietā *expressis verbis* apstrīdētajām

normām, ka to izvērtēšana iespējama tā paša pamatojuma ietvaros vai nepieciešama konkrētās lietas izlemšanā;

2) vai prasījuma robežu paplašināšana ir nepieciešama Satversmes tiesas procesa principu ievērošanai.

Apstrīdētā norma un Nodokļu likuma (2004. gada 31. marta redakcijā) 33.¹ panta pirmās daļas vārdi „ne biežāk kā vienu reizi gadā” ir pieņemti, pamatojoties uz vienu un to pašu likumdevēja izpratni par tā rīcības brīvību nodokļu tiesību jomā. Tāpēc abu šo normu atzīšana par neatbilstošu Satversmes 1. pantam iespējama tā paša pamatojuma ietvaros.

Šajā lietā Satversmes tiesa pēc būtības ir izskatījusi to likumdevēja nostādņu atbilstību augstāka juridiskā spēka tiesību normām, pamatojoties uz kurām Saeima pieņēmusi ne vien apstrīdēto normu, bet arī Nodokļu likuma (2004. gada 31. marta redakcijā) 33.¹ panta pirmās daļas vārdus „ne biežāk kā vienu reizi gadā”. Līdz ar to Satversmes tiesa juridisko strīdu par šo normu atbilstību Satversmei pēc būtības jau ir izspriedusi.

Satversmes tiesas uzdevums ir atrisināt strīdus, kas rodas par zemāka juridiskā spēka aktu atbilstību augstāka juridiskā spēka tiesību normām (*sk. Satversmes tiesas 2002. gada 22. februāra sprieduma lietā Nr. 2001-06-03 secinājumu daļas 2.2. punktu un Satversmes tiesas 2007. gada 18. oktobra sprieduma lietā Nr. 2007-03-01 9. punktu*). Satversmes tiesas likuma 20. panta piektās daļas 4. punkts liedz Satversmes tiesā ierosināt lietu par jau izspriestu prasījumu, savukārt Satversmes tiesas likuma 29. panta pirmās daļas 5. punkts paredz, ka tiesvedību lietā var izbeigt, ja „pasludināts spriedums citā lietā par to pašu prasījuma priekšmetu”. Arī Satversmes tiesas likuma 29. panta pirmās daļas 2. un 4. punkts „ir vērsts uz to, lai nodrošinātu Satversmes tiesas procesa ekonomiju un lai Satversmes tiesai nebūtu jātaisā spriedums lietās, kurās strīds vairs nepastāv. Ja strīds vairs nepastāv, zūd jēga Satversmes tiesas procesam” (*Satversmes tiesas 2007. gada 12. jūnija lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2007-06-03 11.2. punkts*).

Līdz ar to iespējams atzīt arī Nodokļu likuma (2004. gada 31. marta redakcijā) 33.¹ panta pirmās daļas vārdus „ne biežāk kā vienu reizi gadā” par neatbilstošiem samērīguma principam.

18. Saeima norāda, ka apstrīdētās normas atzīšana par spēkā neesošu neatrisinātu visas problēmas, jo Satversmes tiesas spriedums pēc būtības prasītu pozitīvu likumdevēja regulējumu un, iespējams, citu tajā laikā spēkā bijušo normu pārskatīšanu. Savukārt Pieteikuma iesniedzējs norāda, 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 atgādina, ka tās pamatuzdevums nav izlemt to, kā katrā konkrētā gadījumā pareizi piemērojamas tiesību normas (*sk. Satversmes tiesas 2005. gada 4. janvāra sprieduma lietā Nr. 2004-16-01 17. punktu*). Jautājumi, kas attiecas uz konkrētu likuma normu piemērošanu un interpretāciju, pamatā ir vispārējās jurisdikcijas tiesu, kā arī administratīvo tiesu kompetencē. Tādējādi Satversmes tiesai nav pamata apšaubīt Pieteikuma iesniedzēja norādīto, ka ir pieļaujama apstrīdētās normas atzīšana par spēkā neesošu, neizdarot papildu grozījumus likumos.

19. Tā kā Satversmes tiesa ir atzinusi apstrīdēto normu un Nodokļu likuma (2004. gada 31. marta redakcijā) 33.¹ panta pirmās daļas vārdus „ne biežāk kā vienu reizi gadā” par neatbilstošiem Satversmes 1. pantam, nepieciešams izlemt jautājumu par brīdi, ar kuru minētās normas zaudē savu spēku.

Pieteikuma iesniedzējs ir lūdzis apstrīdēto normu atzīt par spēkā neesošu no tās pieņemšanas brīža. Savukārt Saeimas atbildes rakstā minētais jautājums nav ticis analizēts.

Satversmes tiesa jau ir atzinusi, ka lietās, kurās tiek vērtēta spēkā neesošas tiesību normas atbilstība augstāka juridiskā spēka tiesību normām, ir

iespējams sprieduma atpakaļejošs spēks (*sk. šā sprieduma 6. punktu*). Attiecībā uz apstrīdēto normu Satversmes tiesa atzīst, ka objektīvi nav nosakāms cits brīdis, no kura to varētu atzīt par spēkā neesošu, kā vien pieteikumā norādītais, proti, tās pieņemšanas brīdis.

Minētais secinājums ir attiecināms arī uz Nodokļu likuma (2004. gada 31. marta redakcijā) 33.¹ panta pirmās daļas vārdiem „ne biežāk kā vienu reizi gadā”. Proti, arī tos Pieteikuma iesniedzējs ir lūdzis atzīt par spēkā neesošiem no to pieņemšanas brīža, un Satversmes tiesa nesaskata citu objektīvi nosakāmu brīdi kā vien normas pieņemšanas brīdi.

20. Satversmes tiesa ņem vērā arī to, ka apstrīdētās normas atcelšana no tās izdošanas vai spēkā stāšanās brīža nedrīkst radīt būtisku valsts (sabiedrības) interešu aizskārumu vai apdraudējumu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2005. gada 16. decembra sprieduma lietā Nr. 2005-12-0103 25. punktu*). Tā kā nodokļu tiesību joma ir būtiska valsts darbības joma, nebūtu pieļaujama tāda situācija, ka apstrīdētās normas atcelšana novestu pie visu vai lielas daļas to VID lēmumu pārskatīšanas, kuri ir stājušies spēkā un kuros šī norma varēja būt piemērota.

Līdz ar to Satversmes tiesa uzskata, ka apstrīdētās normas un Nodokļu likuma (2004. gada 31. marta redakcijā) 33.¹ panta pirmās daļas vārdu „ne biežāk kā vienu reizi gadā” atcelšanai šajā gadījumā nevarētu piešķirt vispārēju atpakaļvērstu spēku. Šai tiesiskajai situācijai piemērots risinājums ir minēto normu atcelšana tikai attiecībā uz tām lietām, kuras joprojām atrodas tiesvedībā. Proti, uz tām lietām, kurās personas ir apstrīdējušas un pārsūdzējušas VID uzliktās soda naudas vai uzrēķinātos nodokļus un galīgie nolēmumi līdz šā sprieduma pasludināšanai vēl nav stājušies spēkā.

Nolēmumu daļa

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

nosprieda:

1. Attiecībā uz tiesvedībā esošajām lietām atzīt likuma „Par nodokļiem un nodevām” (2000. gada 13. aprīļa redakcijā) 33.¹ panta pirmās daļas vārdus „ne biežāk kā vienu reizi trijos gados” par neatbilstošiem Latvijas Republikas Satversmes 1. pantam un spēkā neesošiem no to pieņemšanas brīža.

2. Attiecībā uz tiesvedībā esošajām lietām atzīt likuma „Par nodokļiem un nodevām” (2004. gada 31. marta redakcijā) 33.¹ panta pirmās daļas vārdus „ne biežāk kā vienu reizi gadā” par neatbilstošiem Latvijas Republikas Satversmes 1. pantam un spēkā neesošiem no to pieņemšanas brīža.

Spriedums ir galīgs un nepārsūdzams.

Spriedums stājas spēkā tā publicēšanas dienā.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs

G. Kūtris