



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

SPRIEDUMS

LATVIJAS REPUBLIKAS VĀRDĀ

Rīgā 2007. gada 11. aprīlī

lietā Nr. 2006-28-01

Latvijas Republikas Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētājs Gunārs Kūtris, tiesneši Kaspars Balodis, Aija Branta, Juris Jelāgins, Uldis Ķinis un Viktors Skudra,

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,

pēc Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta un Administratīvās apgabaltiesas pieteikuma

rakstveida procesā 2007. gada 13. marta tiesas sēdē izskatīja lietu

„Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtās daļas otrā teikuma atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 92. pantam”.

Konstatējošā daļa

1. 1993. gada 11. maijā Latvijas Republikas Augstākā padome pieņēma likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, kas stājās spēkā 1994. gada 1. janvārī. Šis likums reglamentē iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas, ieturēšanas un

maksāšanas kārtību, kā arī nodokļu maksātāju un nodokļu administrācijas tiesības, pienākumus un atbildību.

1.1. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 2. pantam nodokli maksā fiziskās personas (turpmāk – maksātājs). Savukārt šā likuma 1. pants noteic, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliek fiziskās personas gūtos ienākumus un tas tiek aprēķināts divējādā kārtībā: avansā, arī algas nodokļa un patentmaksas veidā, un rezumējošā kārtībā, sastādot gada ienākumu deklarāciju (turpmāk – deklarācija).

Iedzīvotāju ienākuma nodokli rezumējošā kārtībā aprēķina par deklarācijā atspoguļoto gada apliekamā ienākuma kopējo apjomu. Deklarācija ar tai pievienotajiem dokumentiem iesniedzama Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) teritoriālajai iestādei pēc maksātāja dzīvesvietas ne vēlāk kā līdz taksācijas gadam sekojošā gada 1.aprīlim. Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” ir noteikts, kādu informāciju apliecinoši dokumenti ir pievienojami deklarācijai vai reizē ar to uzrādāmi.

1.2. VID pārbauda deklarācijā norādīto faktu ticamību un pareizību, kā arī veic iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas kontroli.

Ja maksātāja deklarētie ienākumi vai VID rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) norādītie maksātāja ienākumi neatbilst viņa izdevumiem taksācijas gadā, VID pieprasa likumā noteiktajā termiņā iesniegt papildu deklarāciju par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu (turpmāk – papildu deklarācija) vai taksācijas gada ienākumu deklarāciju, ja tā vispār nebija iesniegta šajā likumā noteiktajā kārtībā.

Nosakot apliekamā ienākuma lielumu un maksājamā nodokļa apmēru, VID izmanto maksātāja papildu deklarāciju kopā ar tai pievienotajiem attaisnojuma dokumentiem par maksātāja ienākumiem un izdevumiem, kā arī Uzņēmumu reģistra, Ceļu satiksmes drošības direkcijas, zemesgrāmatu un citu valsts reģistru datus. Turklāt VID ir tiesīgs pieprasīt un bez maksas saņemt no visiem komersantiem (arī kredītiestādēm), nerezidentu pastāvīgajām pārstāvniecībām, iestādēm, organizācijām, biedrībām, nodibinājumiem un citām personām visu

apliekamā ienākuma lieluma precizēšanai nepieciešamo informāciju par maksātāja darījumiem, ienākumiem, izmaksātajām summām, nodotajām vērtībām, īpašumiem un citām lietām.

1.3. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturrtā daļa ietver nosacījumu: „Par maksātāja pierādījumiem nodokļa summas apstrīdēšanai ir atzīstami tikai tie maksātāja ieņēmumu un izdevumu attaisnojuma dokumenti (iesniegtie dokumentu noraksti), kā arī citi dokumenti un pierādījumi, kas uzrādīti (iesniegti) reizē ar gada ienākumu deklarāciju, deklarācijas precizējumu un papildu deklarāciju” (turpmāk – apstrīdētā norma). Vārdi „kā arī citi dokumenti un pierādījumi” apstrīdētajā normā tika iekļauti ar likuma 2004. gada 20. decembra grozījumiem, kas stājās spēkā 2005. gada 1. janvārī.

1.4. Ievērojot Ministru kabineta 2000. gada 26. septembra noteikumus Nr. 331 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu”, VID nosaka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja apliekamo ienākumu uz aprēķinu pamata. 2006. gada 19. septembrī Ministru kabinets izdeva jaunus noteikumus Nr. 780 „Noteikumi par papildu deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu veidlapu un kārtību, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja apliekamo ienākumu”. Ievērojot šos noteikumus, gadījumā, kad saskaņā ar VID rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) norādītajiem iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja ienākumiem, iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja iesniegtajā deklarācijā norādīto ienākumu apjomu un papildu deklarācijā norādīto informāciju iznāk, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja ienākumu apjoms ir mazāks par viņa izdevumu apjomu, nodokļu administrācija pieņem lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) veikšanu. Ja revīzijā (auditā) tiek apstiprināts minētais fakts, Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļa summu.

2. 2006. gada 31. oktobrī Latvijas Republikas Satversmes tiesa (turpmāk – Satversmes tiesa) ierosināja lietu pēc Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta

Administratīvo lietu departamenta pieteikuma, bet 2006. gada 21. decembrī – lietu pēc Administratīvās apgabaltiesas pieteikuma. Lai veicinātu lietu vispusīgu un ātru iztiesāšanu, atbilstoši Satversmes tiesas likuma 22. panta sestajai daļai abas lietas 2007. gada 24. janvārī tika apvienotas.

3. Pieteikuma iesniedzējs – Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) – 2006. gada 19. septembrī tiesas sēdē sakarā ar Māra Gulbinka kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2006. gada 17. februāra spriedumu izskatīja administratīvo lietu – Māra Gulbinka pieteikumu par VID ģenerāldirektora 2003. gada 24. septembra lēmuma Nr. 19/24381 atcelšanu.

3.1. Minētajā administratīvajā lietā konstatēts, ka VID no 2003. gada 1. aprīļa līdz 30. jūnijam attiecībā uz M. Gulbinski veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2000. – 2002. gadu. Konstatējot, ka līdzekļu izlietojums ir pārsniedzis līdzekļu avotus, VID Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audīta daļa uzlika M. Gulbinskim par pienākumu iemaksāt budžetā papildus aprēķināto nodokli un soda naudu. Šo lēmumu M. Gulbinskis apstrīdēja VID Zemgales reģionālajai iestādei un pēc tam arī VID ģenerāldirektoram. Lēmums tika atstāts spēkā, tāpēc M. Gulbinskis iesniedza pieteikumu Jelgavas tiesai. Tiesa pieteikumu noraidīja.

2004. gada 6. septembrī Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu sakarā ar M. Gulbinka apelācijas sūdzību, to apmierināja daļēji.

2005. gada 11. janvārī Senāts atcēla Administratīvās apgabaltiesas 2004. gada 6. septembra spriedumu un lietu nosūtīja jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

2006. gada 17. februārī Administratīvā apgabaltiesa M. Gulbinka pieteikumu noraidīja, un M. Gulbinskis par to iesniedza kasācijas sūdzību.

Izskatot lietu sakarā ar M. Gulbinka kasācijas sūdzību, Senāts 2006. gada 19. septembrī nolēma apturēt tiesvedību administratīvajā lietā un iesniegt

Satversmes tiesā pieteikumu par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otrā teikuma atbilstību Satversmes 92. pantam.

3.2. Senāts konstatēja, ka konkrētajā gadījumā VID ir piemērojis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otro teikumu, no kura izriet, ka attaisnojuma dokumenti, kas iesniegti pēc VID noteiktā deklarācijas vai tās precizējuma iesniegšanas termiņa, nav uzskatāmi par pierādījumiem un nav izmantojami lietā. Tādējādi lietā par pierādījumiem atzīstami tikai tie attaisnojuma dokumenti, kuri VID rīcībā tika nodoti līdz VID noteiktajam termiņam. Līdz ar to Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 154. pantā ietvertais pienākums novērtēt pierādījumus pēc „pārlicības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem”, konkrētajā gadījumā attiecas tikai uz tiem attaisnojuma dokumentiem, kurus nodokļu maksātājs iesniedzis VID noteiktajā termiņā.

Senāts piekrīt M. Gulbinka argumentam, ka apstrīdētā norma ierobežo iestādi, kurā tiek apstrīdēts administratīvais akts, un tiesu pieņemt pierādījumus, kuri nav bijuši iesniegti līdz VID noteiktajam termiņam, tāpēc ar šo normu tiek ierobežotas tiesības uz taisnīgu tiesu. Lai gan ierobežojumam esot legītīms mērķis un tas esot nepieciešams sabiedrības interesēs, Senāts tomēr uzskata, ka mērķi var sasniegt ar indivīda tiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem.

Lēmumā arī secināts, ka piedzītā soda nauda „uzskatāma par kriminālsodu Eiropas Cilvēktiesību konvencijas izpratnē” un tāda situācija, ka nav iespējams iesniegt papildu pierādījumus, „rada problēmas ar kriminālprocesā ietvertajiem principiem, ka pierādījumus var iesniegt līdz iztiesāšanas beigām”.

4. Pieteikuma iesniedzējs – **Administratīvā apgabaltiesa** – 2006. gada 31. oktobrī tiesas sēdē sakarā ar VID apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2004. gada 29. decembra spriedumu izskatīja administratīvo lietu – Sigmas Rubīnes pieteikumu par VID ģenerāldirektora 2003. gada 1. jūlija lēmumu Nr. 19/16717.

4.1. Minētajā administratīvajā lietā konstatēts, ka VID no 2001. gada 29. marta līdz 2002. gada 11. decembrim attiecībā uz S. Rubīni veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu. Audita rezultātā VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 1. audita daļas priekšniece pieņēma lēmumu, ar kuru S. Rubīnei iemaksāšanai budžetā tika noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis un soda nauda. Šo lēmumu S. Rubīne apstrīdēja VID Rīgas reģionālās iestādes direktoram un pēc tam arī VID ģenerāldirektoram. Lēmums tika atcelts tikai daļā, tāpēc S. Rubīne par VID ģenerāldirektora 2003. gada 1. jūlija lēmumu Nr. 19/16717 iesniedza pieteikumu tiesā.

Ar Administratīvās rajona tiesas 2004. gada 29. decembra spriedumu S. Rubīnes pieteikums tika apmierināts. Par šo spriedumu VID iesniedza apelācijas sūdzību.

Administratīvā apgabaltiesa norāda, ka lietā ir strīds par to, kāda informācija par pieteicējas izdevumiem VID bija jāņem vērā, nosakot iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājuma apmēru.

4.2. Izskatot lietu sakarā ar VID apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa 2006. gada 31. oktobrī nolēma apturēt tiesvedību administratīvajā lietā un iesniegt Satversmes tiesā pieteikumu par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otrā teikuma atbilstību Satversmes 92. pantam.

Administratīvā apgabaltiesa savā lēmumā norāda tos pašus argumentus un secinājumus, kādi minēti Senāta 2006. gada 19. septembra lēmumā (*sk. šā sprieduma 3. punktu*).

5. Satversmes tiesā lietas sagatavošanas laikā saņemta informācija no Senāta un Administratīvās apgabaltiesas par tiesvedības apturēšanu administratīvajās lietās. Tiesas, konstatējušas, ka Satversmes tiesa 2006. gada 31. oktobrī ir pieņēmusi lēmumu par lietas Nr. 2006-28-01 „Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otrā teikuma atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 92. pantam” ierosināšanu, nolēma saskaņā ar APL 273. panta 3. punktu un

275. panta 3. punktu apturēt tiesvedību minētajās administratīvajās lietās līdz Satversmes tiesas nolēmuma spēkā stāšanās dienai.

6. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Latvijas Republikas Saeima (turpmāk – Saeima) – nepiekrīt pieteikuma iesniedzēju viedoklim.

Nodokļu administrēšana galvenokārt balstoties uz informāciju, ko iesniedz nodokļu maksātājs. Esot vispāratzīts, ka nodokļu maksātājam ir jāpārzina nodokļu jomu regulējošās tiesību normas un jāapzinās ar to pārkāpšanu saistītais risks.

No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15. panta pirmās daļas izrietot nodokļu maksātāja pienākums noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus, iesniegt nodokļu administrācijai nodokļu likumos paredzētās deklarācijas, pārskatus vai nodokļa aprēķinus, kā arī nodokļu aprēķinu pareizības pierādīšanai uzglabāt finansiālās un saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinošus dokumentus. No tā varot secināt, ka „nodokļu maksātāja rīcībā jābūt attaisnojuma dokumentiem, kas pamato deklarācijā iekļauto informāciju”.

Saeima norāda, ka apstrīdētajai normai ir leģitīms mērķis, proti, „nodrošināt iedzīvotāju ienākuma nodokļa savlaicīgu iekasēšanu un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas”. Likumdevēja uzdevums bijis noteikt procedūru, kuras ietvaros tiktu sabalansētas efektīvas nodokļu administrēšanas vajadzības un personas tiesības aizstāvēt savas tiesības un likumiskās intereses. Papildus tam normas mērķis esot arī nepieļaut, ka faktiski tiesa veiktu revīziju (auditu).

Saeima pauž viedokli, ka apstrīdētajā normā iekļautais ierobežojums „atbilst samērīguma principam, ja to piemēro saprātīgi un ievērojot tiesu varas robežas, nevis tulko mehāniski un izolēti no citiem likumiem”.

Atbildes rakstā ir norādīts: „Ja apstrīdētās normas piemērošanu vērtē vienīgi kā ierobežojumu tiesas procesā, var nonākt pie neprecīziem vai pat kļūdainiem secinājumiem. Apstrīdētās normas nepieciešamība un ar to noteiktā ierobežojuma būtība sakņojas procedūrā, kas notiek iestādes stadijā pirms tāda lēmuma pieņemšanas, kuru saskaņā ar normatīvajiem aktiem var apstrīdēt vai pārsūdzēt.”

Saeima vērš uzmanību uz likumā un Ministru kabineta noteikumos precīzi norādīto kārtību, kādā tiek pieprasīta papildu deklarācija un tiek veikts audits, kura procesu detalizēti skaidro VID metodiskie materiāli. Šī kārtība paredzot personas tiesības pārbaudes laikā izteikt iebildes un argumentus, kā arī piedalīties nobeiguma sarunā pirms audita pabeigšanas. Atbilstoši nodokļu maksātāja izteiktajiem iebildumiem, argumentiem un iesniegtajiem dokumentiem nodokļu audita pārskats varot tikt koriģēts. Tādā veidā faktiski tiekot nodrošinātas personas tiesības iesniegt papildu pierādījumus arī audita pārbaudes laikā.

Atbildes rakstā ir pausts viedoklis, ka tiesa nevar aizstāt valsts pārvaldi un veikt auditu. Pretējā gadījumā tiktu pārkāptas tiesu varas robežas. Saeima uzskata, ka „Satversmes 92. pantā minētās tiesības zaudētu jēgu, ja pieļautu, ka nodokļu maksātājs var nenorādīt un izsmieļoši nepamatot savus ienākumus deklarācijā, papildu deklarācijā un revīzijas (audita) laikā, bet tikai iesniegt tos tiesai”. Šāda situācija „apgrūtinātu tiesu ar tai neraksturīgu funkciju veikšanu un pieļautu, ka atsevišķas personas var rīkoties nelabticīgi, kā arī padarītu neiespējamu veikt efektīvu nodokļu administrēšanu”.

Likumdevējs, pieņemot apstrīdēto normu, neesot vēlējies tiesai pilnībā aizliegt vērtēt, pieņemt un izprasīt pierādījumus. Apstrīdētā norma neliedzot tiesai vākt pierādījumus, tos pieņemt, vērtēt un izmantot. Tā nosakot tikai vienu ierobežojumu – „nav pieļaujama situācija, ka persona rīkotos ļaunprātīgi, nesniedzot pierādījumus iestādei, bet darot to tiesā”.

7. Valsts ieņēmumu dienests, atbildot uz Satversmes tiesas uzdotajiem jautājumiem, norāda, ka apstrīdētā norma, pirmkārt, piešķir nodokļu maksātājam tiesības iesniegt papildu attaisnojuma dokumentus un, otrkārt, laika ziņā ierobežo attaisnojuma dokumentu iesniegšanu. Šis ierobežojums esot nepieciešams, lai nodrošinātu kvalitatīvu nodokļu administrēšanas darbu – savlaicīgu ienākuma nodokļa iekasēšanu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

VID atsaucas uz APL normām un norāda, ka tiesas pienākums esot pārbaudīt pierādījumus par tiem faktiem, kuri minēti pārsūdzētā administratīvā akta pamatojumā, un tikai tādā gadījumā, kad administratīvā procesa dalībnieku

iesniegtie pierādījumi nav pietiekami, savākt pierādījumus pēc savas iniciatīvas. Nodokļu administrēšana ietilpstot VID kompetencē, savukārt tiesas kompetencē ietilpstot VID administratīvā akta tiesiskuma un lietderības pārbaude.

VID uzskata, ka normatīvais regulējums un tajā ietvertā iespēja lūgt dokumentu iesniegšanas termiņa pagarinājumu nodrošina nodokļu maksātāja tiesības un iespējas iesniegt jebkādu informāciju un pierādījumus.

Atbildes vēstulē skaidrots, ka „vairumā gadījumos persona pierādījumus iesniedz tikai tad, ja nodokļu administrācija konstatē slēpto apliekamo ienākumu, nenorādot argumentus, kādēļ šāda informācija netika sniegta pirms aprēķina veikšanas”. Turklāt visbiežāk kā pierādījumi tiekot iesniegti fizisko personu paskaidrojumi, ar uzņēmumiem noslēgti aizdevuma līgumi, uzņēmumu grāmatvedības reģistri, banku kontu izraksti.

VID uzskata, ka pēc likumā noteiktā termiņa iesniegto dokumentu vērtēšana ir pieļaujama tikai tad, ja persona papildu deklarācijā norāda ienākumus pilnā apmērā un sniedz informāciju par to rašanās īpatnībām, bet objektīvu iemeslu dēļ nespēj nodrošināt deklarētās ziņas pamatojošo dokumentu savlaicīgu iesniegšanu.

Arī VID norāda uz nodokļu maksātāja iespēju pārbaudes gaitā izteikt savus iebildumus un argumentus attiecībā uz nodokļu auditā konstatēto, kā arī iespēju piedalīties nobeiguma sarunās. Tas liecinot, ka „amatpersona izvērtē nodokļu maksātāja izteiktos iebildumus, argumentus, tajā skaitā papildus iesniegtos dokumentus un atbilstoši koriģē nodokļu audita pārskatu vai noraida nodokļu maksātāja iebildes, norādot savus pretargumentus”.

8. Rīgas Tehniskās universitātes Inženierekonomikas fakultātes Starptautisko ekonomisko sakaru un muitas institūta Muitas un nodokļu katedras asociētais profesors Dr.oec. Kārlis Ketners uzskata, ka apstrīdētā norma ir „daļēji pretrunā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pantā noteikto, proti, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs”.

Pierādījumu iesniegšanas termiņa ierobežojumu varot nodrošināt, nosakot VID tiesības „pārskatīt iedzīvotāju ienākuma nodokļa audita atzinumu, ņemot vērā nodokļa maksātāja iesniegtos dokumentus un papildu pierādījumus, un attiecīgi nodrošinot arī iesniegto pierādījumu ticamības izvērtēšanu, kā arī ņemot vērā nodokļu maksātāja pamatojumu novēlotas pierādījumu iesniegšanas gadījumā”.

Komentējot ārvalstu praksi attiecībā uz ierobežojumiem, K. Ketners norāda, ka „parasti likumdevējs nenosaka īpašus nosacījumus attiecībā uz pierādījumu iesniegšanu, jo normatīvajos aktos tiek noteikts nodokļu maksātāju pienākums sadarboties ar nodokļu administrāciju un pēc pirmā pieprasījuma iesniegt visu nodokļa aprēķinam nepieciešamo informāciju, kas var tikt izmantota kā pierādījumi”.

Secinājumu daļa

9. Pieteikumā ietverts prasījums izvērtēt apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 92. pantam, tomēr no pieteikuma izriet, ka būtībā tiek apstrīdēta minētās normas atbilstība Satversmes 92. panta pirmajam teikumam, kas noteic, ka ikviens var aizstāvēt savas tiesības un likumiskās intereses taisnīgā tiesā.

Analizējot Satversmes 92. panta pirmo teikumu, Satversmes tiesa ir atzinusi, ka tajā minētais jēdziens “taisnīga tiesa” ietver divus aspektus, proti, “taisnīga tiesa” kā neatkarīga tiesu varas institūcija, kas izskata lietu, un “taisnīga tiesa” kā pienācīgs, tiesiskai valstij atbilstošs process, kurā šī lieta tiek izskatīta. Satversmes 92. pants paredz gan pienākumu izveidot attiecīgu tiesu institūciju sistēmu, gan arī pienākumu pieņemt attiecīgas procesuālās normas (*sk. Satversmes tiesas 2002. gada 5. marta sprieduma lietā Nr. 2001-10-01 secinājumu daļas 2. punktu*).

Tādējādi Satversmes 92. pants paredz gan civillietu, gan krimināllietu, gan administratīvo lietu, citastarp arī nodokļu lietu, izskatīšanu tādā kārtībā, kas nodrošinātu šo lietu taisnīgu un objektīvu izspriešanu.

Pieteikuma iesniedzēji uzskata, ka apstrīdētā norma nesamērīgi ierobežo personas tiesības uz taisnīgu tiesu, jo liedz ne tikai iestādei, bet arī tiesai, pārbaudot VID lēmuma tiesiskumu, pieņemt pierādījumus, kuri nav iesniegti VID noteiktajā termiņā.

10. Labas un pienācīgas pārvaldības īstenošana nodokļu administrācijā, kā arī nodokļu maksātāju tiesību un likumisko interešu aizsardzība nav iespējama bez pilnvērtīgas, taisnīgas, kompetentas un efektīvas tiesas kontroles. Likumdevējs, kā tas ir norādīts Saeimas atbildes rakstā, pieņemot apstrīdēto normu, nav vēlējis tiesai pilnībā aizliegt vērtēt, pieņemt un izprasīt pierādījumus. Saeima norāda, ka, interpretējot apstrīdēto normu atbilstoši labas pārvaldības principam un piemērojot to kopā ar APL normām, „apstrīdētā norma neierobežo tiesu vākt pierādījumus, pieņemt, vērtēt un izmantot tos” (*lietas materiālu 1. sējuma 76. lpp.*).

Ja tiesa, izskatot lietu, konstatē, ka nav iespējams rast taisnīgu risinājumu, jo speciālā tiesību norma, kas būtu jāpiemēro, ir pretrunā ar APL pamatmērķiem, tad tiesai APL 3. panta otrā daļa ļauj nepiemērot šo speciālo normu. Tādējādi tiesa, lemjot par piemērojamo normu, vērtē, vai tās piemērošana nenonāks pretrunā ar tiesiskas valsts pamatprincipiem un cilvēktiesībām. Turklāt tiesai ir saistošs objektīvās izmeklēšanas princips, proti, ja administratīvā procesa dalībnieku iesniegtie pierādījumi nav pietiekami, tad tiesa saskaņā ar APL 150. panta ceturto daļu pierādījumus var savākt pēc savas iniciatīvas.

Tādējādi tiesai nav liegts administratīvā procesa ietvaros pieņemt attaisnojuma dokumentus (pierādījumus), ko maksātājs iesniedzis pēc VID noteiktā termiņa.

11. Tiesiskas valsts uzdevums ir nodrošināt valsts pārvaldes darbības efektīvu kontroli. Šī kontrole notiek divās stadijās – augstākā iestādē valsts pārvaldes ietvaros un pēc tam tiesā.

11.1. Atbilstoši APL 81. panta pirmajai daļai augstāka iestāde izskata lietu vēlreiz pēc būtības. Savukārt atbilstoši APL 103. panta pirmajai daļai tiesa veic

kontroli pār iestādes izdota administratīva akta tiesiskumu vai lietderības apsvērumiem rīcības brīvības ietvaros.

Gadījumā, kad persona tiesā apstrīdējusi aprēķināto nodokli un uzlikto soda naudu, tiesa izvērtē administratīvā akta tiesiskumu. Lietderības apsvērumi tiesai būtu jāizvērtē tādā gadījumā, ja piemērotā norma piešķirtu iestādei rīcības brīvību. Apstrīdētajā normā likumdevējs ir lietojis konkrētu un nepārprotamu formulējumu „ir atzīstami tikai tie [...] dokumenti”. Tātad apstrīdētā norma iestādei paredz obligātu darbību, izslēdzot rīcības brīvību, – iestāde vērtē tikai tās ziņas, kuras nodokļu maksātājs nodokļu administrācijai iesniedzis līdz VID noteiktajam galīgajam termiņam, proti, pirms iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķina veikšanas. Saeima atbildes rakstā nav apšaubījusi to, ka ar apstrīdēto normu iestādei ir liegta rīcības brīvība. Arī VID atbildes vēstulē skaidrots, ka attaisnojuma dokumenti, kas iesniegti pēc VID noteiktā termiņa, nav uzskatāmi par pierādījumiem un nav izmantojami lietā (*sk. lietas materiālu 1. sējuma 83. lpp.*). Tādējādi tiesa vērtē, vai iestādes rīcība kopumā ir atbildusi APL 7. pantā ietvertajam tiesiskuma principam, proti, vai katra iestādes amatpersona ir darbojusies tiesību normās noteikto pilnvaru ietvaros un atbilstoši pilnvarojuma jēgai.

Tiesa administratīvajā procesā citastarp noskaidro, vai administratīvais akts un iestādes faktiskā rīcība atbilst APL noteikumiem un citām tiesību normām. Lai taisītu spriedumu, tiesa saskaņā ar APL 250. panta pirmo daļu pārbauda, pirmkārt, vai administratīvais akts izdots, ievērojot procesuālos un formālos priekšnoteikumus, otrkārt, vai administratīvais akts atbilst materiālo tiesību normām un, treškārt, vai administratīvā akta pamatojums attaisno adresātam uzlikto pienākumu vai tam piešķirtās, apstiprinātās vai noraidītās tiesības. Tiesai ir jāpārbauda, vai iestāde, izdodot administratīvo aktu, ievērojusi gan materiālo, gan procesuālo tiesību normas.

11.2. Senāts ir izskatījis virkni lietu, kurās maksātāji apstrīdēja aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli un uzlikto soda naudu, savus iebildumus pamatojot ar dokumentiem, kas tiesā iesniegti pēc VID noteiktā pierādījumu iesniegšanas termiņa. Senāts savos spriedumos ir norādījis, ka attaisnojuma dokumenti, kas

iesniegti pēc VID noteiktā deklarācijas vai tās precizējuma iesniegšanas termiņa, nav uzskatāmi par pierādījumiem un nav izmantojami lietā (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2005. gada 13. septembra spriedumu lietā Nr. SKA-217; 2005. gada 11. janvāra spriedumu lietā Nr. SKA-5; 2005. gada 16. septembra spriedumu lietā Nr. SKA-133*). Tādējādi Senāts izskatāmajās lietās nav vērtējis pierādījumus, kurus maksātājs iesniedzis pēc gada ienākumu deklarācijas, deklarācijas precizējuma un papildu deklarācijas iesniegšanas. Tas nozīmē, ka tiesa ir vērtējusi administratīvā procesa tiesiskumu, bet nav vērtējusi lietu pēc būtības.

11.3. Nodokļu administrācijas iestāde, nepieņemot pēc VID noteiktā termiņa iesniegtos pierādījumus, rīkojas saskaņā ar tiesību normām. Līdz ar to nav pamata iestādes lēmumu atcelt.

Tiesai gan ir tiesības pieņemt šos pierādījumus, taču tai nav tiesību tos izvērtēt pēc būtības. Administratīvo tiesu kompetences robežas noteic valsts varas dalīšanas princips. „Administratīvo tiesu uzdevums ir pakļaut neatkarīgas, objektīvas un kompetentas tiesas kontrolei izpildvaras darbības, kuras attiecas uz konkrētām publiski tiesiskām attiecībām starp privātpersonu un valsti. No šā uzdevuma izriet administratīvo tiesu pienākums veikt valsts pārvaldes darbības tiesiskuma un lietderības kontroli. [...] Administratīvajām tiesām ir saistošs no Satversmes 1.panta izrietošais valsts varas dalīšanas princips, kas liedz tiesām uzņemties valsts pārvaldes funkciju īstenošanu” (*Administratīvās apgabaltiesas 2004. gada 1. novembra papildsprieduma lietā Nr. AA204-04/5 9. punkts*). No valsts varas dalīšanas principa izriet, ka administratīvā tiesa nav tiesīga pieņemt lēmumus, kuru pieņemšana ietilpst izpildvaras kompetencē. „Tiesas funkcija ir kontrolēt valsts pārvaldes darbības tiesiskumu, nevis valsts pārvaldes vietā pieņemt lēmumu par lietderību. Citādi tiesa faktiski funkcionāli iekļautos valsts pārvaldē, kļūtu par augstāku valsts pārvaldes iestādi. Tādēļ tiesa var pārbaudīt tikai to, vai valsts pārvalde, izmantojot savu rīcības brīvību, ir rīkojusies tiesiski” (*Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2004.gada 7. septembra sprieduma lietā Nr. SKA-120 6. punkts. Grām.: Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta*

Administratīvo lietu departamenta spriedumi un lēmumi. 2004. – Rīga: Tiesu Namu Aģentūra, 2005, 307. lpp.).

Satversmes tiesa piekrīt Saeimas un VID paustajam viedoklim, ka tiesa nevar uzņemt nodokļu administrēšanas funkcijas, nevar stāties valsts pārvaldes iestādes vietā un veikt revīziju (auditu). Ievērojot šo nostāju, kā pretrunīgs ir vērtējams Saeimas izteiktais viedoklis, ka apstrīdētā norma neierobežo tiesu vākt vai pieņemt pierādījumus, kā arī tos vērtēt un izmantot. Atzīstot, ka tiesa var vākt un pieņemt pierādījumus, tomēr jāsecina, ka to vērtēšana un izmantošana ir ierobežota.

Varas dalīšanas princips liedz tiesai, pieņemot pēc VID noteiktā termiņa iesniegtos pierādījumus, izskatīt lietu pēc būtības. Turklāt tiesai nav arī pamata atzīt par prettiesisku un atcelt iestādes pieņemto lēmumu.

12. Tiesības uz taisnīgu tiesu ietver taisnīga tiesas procesa garantijas. Lai noskaidrotu Satversmes 92. panta jēgu, tas jāaplūko sasaistē ar citām Satversmes normām. No Satversmes 1. panta izriet virkne tiesiskas valsts principu, tostarp arī taisnīguma un tiesiskuma princips, kas prasa, lai lietas tiktu izskatītas tādā kārtībā, kas nodrošinātu to taisnīgu un objektīvu izspiešanu, un lai ikviena kriminālprocesa, civilprocesa un administratīvā procesa rezultāts būtu taisnīgs. Savukārt lai lietu izskatīšanas procedūra būtu taisnīga, jāievēro prasība nodrošināt personai tiesības tikt uzklautai izskatāmajā jautājumā, tiesības uz procesuālo vienlīdzību jeb līdzvērtīgu iespēju garantijas, iespēju izteikt argumentus attiecībā uz pretējās puses iesniegtajiem pierādījumiem, kā arī tiesības pilnvērtīgi izmantot iespēju iesniegt pierādījumus.

Liedzot tiesības iesniegt pierādījumus tiesas procesa laikā, tiek ierobežotas tiesības uz taisnīgu tiesu. Spriedumu nevar uzskatīt par taisnīgu, ja konkrētajā lietā nav vērtēti visi pierādījumi.

13. Eiropas Cilvēktiesību tiesa (turpmāk – ECT) atzīst, ka nodokļu strīdi, ciktāl tie saistīti vienīgi ar personas pienākumu maksāt nodokli, ir ārpus Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (turpmāk – Konvencija)

piemērojamības ietvara. Valstij ir tiesības noteikt nodokļu maksāšanas pienākumu, un šāds pienākums pats par sevi neaizskar personas pamattiesības.

Tomēr pienākums maksāt nodokļus ir nesaraujami saistīts ar šā pienākuma izpildi nodrošinošo līdzekļu noteikšanu, proti, valsts ne vien uzliek par pienākumu nodokļu maksātājiem samaksāt noteikta apmēra nodokļus, bet arī paredz šo nodokļu aprēķināšanas, ieturēšanas un maksāšanas kārtību, kā arī atbildību par pienākuma nepildīšanu. Tādējādi nodokļu maksātāja strīds ar valsti par nodokļa samaksu bieži vien attiecas uz nodokļu administrācijas rīcības pareizību un piemērotā soda pamatotību.

Kā izriet no ECT prakses, nodokļu lietas, ciktāl tās saistītas ar piemērotajiem atbildības līdzekļiem, var tikt vērtētas Konvencijas 6.panta ietvaros (*sk.: Bendenoun v. France judgment of 24 February 1994, Series A no. 284, p. 20, para 47*).

Likumā paredzētā soda nauda iztrūkstošās nodokļa summas apmērā, citastarp piemērojot apstrīdēto normu, ir tieši saistīta ar nodokli, par kuru papildu pierādījumus augstākā iestādē un tiesā vairs nevar iesniegt. Līdz ar to pēc būtības nav iespējams iesniegt papildu pierādījumus arī par uzlikto soda naudu.

ECT ir noteikusi, ka sodam, kas tiek uzlikts par nodokļu tiesiskā regulējuma neievērošanu, ņemot vērā tā sodošo un preventīvo mērķi, Konvencijas 6. panta izpratnē piemīt kriminālsfēras sankcijai raksturīgais sodošais raksturs. Līdz ar to attiecīgās sankcijas atbilst kriminālsodam. Tādējādi Konvencijas mērķis prasa, lai tiesiskās attiecības, kurās tiek piemērotas kriminālsodam atbilstošas nodokļu sankcijas, tiktu aizsargātas ar Konvencijas 6. pantu un tās Septītā protokola 2. pantu.

Ņemot vērā, ka tiesības uz taisnīgu tiesu ietver arī tiesības pilnvērtīgi izmantot iespēju iesniegt pierādījumus, valstij ir jānodrošina tādu procedūru ieviešana, kas personai ļautu īstenot minētās tiesības. No tiesībām uz taisnīgu tiesu izriet valsts pienākums nodrošināt personai iespēju jebkurā procesa stadijā iesniegt pierādījumus un izteikt argumentus attiecībā uz pretējās puses iesniegtajiem pierādījumiem.

Apstrīdētā norma liedz nodokļu maksātājam iesniegt pierādījumus gan administratīvā akta apstrīdēšanas stadijā, gan arī nākamajā stadijā, kad tas ir

pārsūdzēts tiesā. Iestāde un tiesa, pamatojoties uz apstrīdēto normu, nevērtē nevienu no tiem pierādījumiem, kurus nodokļu maksātājs iesniedzis pēc VID noteiktā termiņa, lai pamatotu savus argumentus par iestādes veikto nodokļu aprēķinu. Lai gan tiesiskais regulējums dod nodokļu maksātājam iespēju iepazīties ar iestādes pamatojumu un savāktajiem pierādījumiem, tomēr apstrīdētā norma liedz nodokļu maksātājam izvirzīt pretargumentus un iesniegt papildu pierādījumus attiecībā uz tiem iestādes argumentiem, kas tiek vērtēti augstākā iestādē vai tiesas procesā.

Tādējādi apstrīdētā norma aizskar Satversmes 92. pantā noteiktās tiesības uz taisnīgu tiesu, jo liedz īstenot procesuālajos likumos ietvertos lietas vispusīgas, objektīvas un taisnīgas izskatīšanas principus.

14. Apstrīdētā norma attiecas uz situāciju, kurā „saduras” sabiedrības intereses un personas tiesības. Likumdevēja uzdevums ir atrast līdzsvaru starp efektīvu nodokļu administrēšanu, no vienas puses, un personas tiesībām uz taisnīgu tiesu, no otras puses. Līdzsvara panākšana pamatā ir saistīta ar personas tiesību samērīgu ierobežošanu.

Apstrīdētā norma ne vien noteic nodokļu maksātāja tiesības iesniegt papildu attaisnojuma dokumentus gadījumā, kad VID gatavojas apliekamo ienākumu noteikt uz aprēķinu pamata, bet arī laika ziņā ierobežo šādu attaisnojuma dokumentu, kā arī citu dokumentu un pierādījumu iesniegšanu.

15. Satversmes tiesa vairākkārt ir norādījusi: lai arī Satversme tieši neparedz gadījumus, kuros tiesības uz taisnīgu tiesu varētu tikt ierobežotas, tās tomēr nav absolūtas. Satversme ir vienots veselums, un tajā ietvertās normas tulkojamas sistēmiski (*sk. Satversmes tiesas 2002.gada 22.oktobra spriedumu lietā Nr.2002-04-03*). Pieņēmums, ka Satversmes 92. pantā paredzētajām katras konkrētas personas tiesībām vispār nevar noteikt ierobežojumus, nonāktu pretrunā gan ar Satversmē garantētajām citu personu pamattiesībām, gan arī ar citām Satversmes normām. Arī ECT ir konstatējusi, ka tiesības uz taisnīgu tiesu nav absolūtas. Tās var tikt ierobežotas tiktāl, ciktāl netiek atņemtas pēc būtības (*sk.: Golder v. United Kingdom, judgment of 21 February 1975, Series A no. 18, p. 18, para 38*). Tomēr šo tiesību ierobežojumiem, tāpat kā citu pamattiesību ierobežojumiem, jābūt noteiktiem

ar likumu vai pamatojoties uz likumu, attaisnojamiem ar leģitīmu mērķi un samērīgiem (proporcionāliem) ar šo mērķi.

16. Nodokļu maksātāja tiesības uz taisnīgu tiesu ir ierobežotas ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu. Proti, apstrīdētā norma ietverta likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, kas ir pieņemts un izsludināts Satversmē un Saeimas kārtības rullī noteiktajā kārtībā.

Tādējādi apstrīdētajā normā ietvertais pamattiesību ierobežojums ir noteikts ar likumu.

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

No Saeimas atbildes rakstā norādītā izriet, ka apstrīdētajai normai ir divi mērķi.

Pirmkārt, neapgrūtināt tiesu ar tai neraksturīgu funkciju veikšanu un izslēgt iespēju, ka faktiski tiesa veiktu nodokļu revīziju (auditu). Tiesai jāievēro tiesu varas robežas – tā nevar stāties valsts pārvaldes iestādes vietā un veikt auditu.

Otrkārt, nodrošināt iedzīvotāju ienākuma nodokļa savlaicīgu iekasēšanu un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. 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*).

Apstrīdētās normas leģitīmais mērķis ir nevis nodokļa savlaicīgas iekasēšanas vai tiesas efektīvas funkcionēšanas nodrošināšana *per se*, bet gan sabiedrības interešu, proti, citu cilvēku tiesību un sabiedrības labklājības aizsardzība.

Tādējādi ierobežojumam ir leģitīms mērķis.

18. Lai izvērtētu, vai ierobežojums ir samērīgs ar leģitīmo mērķi, kuru valsts, nosakot šo ierobežojumu, vēlējusies sasniegt, nepieciešams pārbaudīt, vai tiek nodrošināts saprātīgs līdzsvars starp personas un valsts vai sabiedrības interesēm. Apstrīdētajai normai jāparedz šāds līdzsvars starp efektīvas nodokļu administrēšanas

priekšnoteikumiem, no vienas puses, un personas iespēju aizstāvēt savas tiesības un likumiskās intereses taisnīgā tiesā, no otras puses.

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

pirmkārt, vai likumdevēja lietotie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā 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 samērīga jeb atbilstoša, t.i., vai labums, ko iegūst sabiedrība, ir lielāks par personas tiesībām un likumiskajām interesēm nodarīto zaudējumu.

Ja, izvērtējot tiesību normu, tiek atzīts, ka tajā noteiktais ierobežojums neatbilst kaut vienam no šiem kritērijiem, tad ierobežojums neatbilst arī samērīguma principam un ir prettiesisks.

19. Lai izvērtētu, vai apstrīdētā norma sasniedz mērķi, jānoskaidro, vai likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai.

19.1. Likumdevējs par leģitīmā mērķa sasniegšanas līdzekli ir noteicis laika ierobežojumu informācijas iesniegšanai, ļaujot maksātājam ieņēmumu un izdevumu attaisnojuma dokumentus un pierādījumus iesniegt vai uzrādīt ne vēlāk kā VID noteiktajā gada ienākumu deklarācijas vai papildu deklarācijas iesniegšanas termiņā.

Pienācīga nodokļu administrēšana ietver savlaicīgu un efektīvu nodokļu iekasēšanu un vienlaikus novērš izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Nodokļu maksāšana ir gan fizisko, gan juridisko personu pienākums. Katra nodokļa maksātāju loks ir noteikts likumā. 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.

Apstrīdētajā normā noteiktais ierobežojums veicina iedzīvotāju ienākuma nodokļa savlaicīgu iekasēšanu un novērš izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, tādējādi likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti šā legītīmā mērķa sasniegšanai.

19.2. Atgādinot valsts varas dalīšanas principu, Saeima norāda, ka nav pieļaujama tāda situācija, ka faktiski tiesa veiktu nodokļu revīziju (auditu) – izskatītu lietu pēc būtības, ņemot vērā tiesā iesniegtos pierādījumus. Tāpēc apstrīdētajā normā noteiktā laika ierobežojuma mērķis esot neapgrūtināt tiesu ar tai neraksturīgu funkciju veikšanu.

Apstrīdētā norma neliedz tiesai pieņemt attaisnojuma dokumentus (pierādījumus), kurus maksātājs iesniedzis pēc VID noteiktā termiņa (*sk. šā sprieduma 10. punktu*). Taču tiesa nevar vērtēt lietu pēc būtības, jo administratīvo tiesu kompetences robežas nosaka no Satversmes 1. panta izrietošais valsts varas dalīšanas princips. Tas liedz administratīvajai tiesai pieņemt lēmumus, kas ir izpildvaras kompetencē, un vērtēt lietu pēc būtības. Līdz ar to tiesu varas kontroles robežas noteic Satversmes 1. pants, nevis apstrīdētā norma.

Valsts pārvaldes darbības kontrole notiek divās stadijās – augstākā iestādē un tiesā (*sk. šā sprieduma 11. punktu*). Efektīva kontrole un nodokļu maksātāja tiesību aizsardzība ir jānodrošina abās stadijās. Apstrīdēšanas stadijā tiek izpildīti divi uzdevumi – persona īsteno savas tiesības, ja uzskata, ka tai nav izdevies tās īstenot sākotnējā iestādē, savukārt valsts pārvalde izmanto iespēju paškontroles ceļā labot savu kļūdu. Tiesas stadijas uzdevums ir dot personai iespēju īstenot savas tiesības, ja valsts iestādē, personasprāt, tas nav bijis iespējams [*sk.: Levits. E. Ģenerālklausulas un iestādes (tiesas) rīcības brīvība. Funkcijas likumā, piemērošana konkrētā gadījumā, kontrole augstākā iestādē un tiesā. // Likums un Tiesības, 2003, Nr. 7,*

203.lpp.]. Nodrošinot efektīvu apstrīdēšanas procedūru – proti, ļaujot personai pilnvērtīgi un efektīvi īstenot savas tiesības valsts pārvaldē, – ir iespējams panākt, ka lieta nemaz nenonāk tiesā.

Administratīvā procesa uzlabošanas iespējas ir norādītas arī valsts sekretāru sanāksmē 2007. gada 8. martā izsludinātajā Administratīvā procesa iestādē un tiesā efektīvizēšanas koncepcijā. Viens no risināmajiem uzdevumiem ir efektīvizēt administratīvo procesu iestādē, proti, valstij, pārvaldes ietvaros īstenojot savu publisko varu, ir pienākums nodrošināt tikpat efektīvu šīs publiskās varas izpausmju kontroles mehānismu.

19.3. APL 14.¹ pants prasa, lai iestāde, pieņemot lēmumus, ievērotu objektivitāti un dotu procesa dalībniekiem pienācīgu iespēju izteikt savu viedokli un iesniegt pierādījumus. Administratīvajā procesā iestādē APL piemērojams tikai tiktāl, ciktāl citu likumu speciālajās tiesību normās nav noteikta citāda kārtība. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pants pieļauj, ka nodokļu maksātājam ir iespēja nodrošināt pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu, ja viņš nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam. Senāts norāda, ka šī norma tikai vispārīgi noteic, ka nodokļu maksātājam ir pienākums nodrošināt pierādījumus par maksājamā nodokļa apmēru, savukārt apstrīdētā norma noteic kārtību, kā arī termiņu, kādā pierādījumi iesniedzami (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006. gada 7. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-38 11.2. punktu*). Tomēr nevar pilnībā piekrist Senāta norādītajam, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pants noteic pienākumu nodrošināt pierādījumus. Šajā normā ir nepārprotama norāde uz laika posmu, kādā šie pierādījumi iesniedzami, proti, pēc tam, kad nodokļu administrācija aprēķinājusi nodokļu maksājumu lielumu. Nodokļu maksātāja pienākumu sadarboties ar nodokļu administrācijas amatpersonām paredz šā paša likuma 32.² pants, kā arī 15. pants, kurā uzskaitīti citi nodokļu maksātāja pienākumi.

Savukārt, ņemot vērā APL 51. pantā noteikto, proti, ka iestāde administratīvo lietu izskata atbilstoši savai kompetencei, kas tai piešķirta ar normatīvo aktu, jāsecina, ka apstrīdētā norma liedz pieņemt pierādījumus pēc noteiktā termiņa. Šī

norma ir vienādi interpretējama gan attiecībā uz nodokļu administrācijas iestādi – lēmuma par maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli un soda naudu pieņemēju, gan arī uz augstāku iestādi administratīvā akta apstrīdēšanas gadījumā.

Tiesību aizsardzības mehānismu nevar uzskatīt par efektīvu, ja apstrīdēšanas stadijas neefektivitātes dēļ zūd jēga apstrīdēt augstākā iestādē attiecīgo lēmumu saistībā ar vēlāk iesniegtajiem pierādījumiem. Turklāt apstrīdētajā normā ietvertais ierobežojums drīzāk rada pretēju rezultātu – jautājumi, kas varētu tikt atrisināti jau apstrīdēšanas stadijā, nonāk tiesā. Ja iestāde pieņemtu izvērtēšanai arī vēlāk iesniegtos pierādījumus, tad vairumā gadījumu lieta, iespējams, nemaz nonāktu tiesā un tādējādi tiktu atslogots administratīvo tiesu darbs.

Apstrīdētajā normā ietvertais ierobežojums nav piemērots Saeimas norādītā mērķa – atvieglot tiesu darbību un ierobežot iespēju, ka faktiski tiesai būtu jāveic nodokļu revīzija (audits), – sasniegšanai.

Tādējādi likumdevēja izraudzītie līdzekļi nav piemēroti šā legītimā mērķa sasniegšanai.

20. Tiesai jāizvērtē, vai ierobežojums ir nepieciešams, proti, vai legītimo mērķi – iedzīvotāju ienākuma nodokļa savlaicīgu iekasēšanu un nodokļu nemaksāšanas novēršanu – nevar sasniegt ar tikpat iedarbīgiem, bet personas tiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem.

20.1. Likumdevēja rīcības brīvība nodokļu kontroles noteikšanā nav neierobežota. Rīcības brīvība izmantojama tikai tiktāl, lai nodrošinātu nodokļu maksātāja pienākumu izpildīšanu, proti, likumdevējs nedrīkst radīt priekšnoteikumus nodokļu maksātāja konstitucionālo tiesību aizskaršanai. Likumdevēja darbībā nav no konstitucionālās kontroles brīvu zonu. Demokrātiskas un tiesiskas valsts likumu galvenais mērķis ir taisnīguma nodrošināšana. Tam ir pakārtoti citi mērķi, šajā gadījumā – efektīva nodokļu administrēšana, kuras nodrošināšanai nav pieļaujama netaisnīgu likumu pieņemšana. Par taisnīgu nevar tikt uzskatīts tāds likums, kas nesamērīgi ierobežo personas pamattiesības.

Tādējādi likumdevēja rīcības brīvība nodokļu jautājumos nav un nevar būt neierobežota.

20.2. Nodokļu administrācijas institūcijām ir saistoši normatīvie akti, kas nosaka to kontroles pilnvaru robežas. Turklāt ne tikai pilnvaru pārsniegšana, bet arī to izmantošana formāli likumīgā veidā, tomēr pretēji kontroles nolūkiem un personu tiesību vai sabiedrības interešu aizsardzības mērķiem, nav savienojama ar tiesiskas valsts principiem. Iestādei, tāpat kā tiesai, ne vien jādarbojas normatīvajos aktos noteikto pilnvaru ietvaros, bet arī savas pilnvaras jāizmanto vienīgi atbilstoši pilnvarojuma jēgai un mērķim.

Apstrīdētajā normā ietvertā ierobežojuma mērķis ir nodrošināt visu dokumentu savlaicīgu iesniegšanu, bet objektīva un taisnīga lēmuma pieņemšanai ir nepieciešama iespējami pilnīgāka informācija. Satversmes tiesa piekrīt pieteikuma iesniedzējiem, kas norāda, ka ir iespējams, kritiski izvērtējot pēc VID noteiktā termiņa iesniegto pierādījumu ticamību, lemt par to pieļaujamību, noskaidrot iemeslu, kādēļ tie iesniegti ar novēlošanos, izvērtēt to pamatojumu. Taisnīguma princips nozīmē, ka iestādei un tiesai, pieņemot lēmumu, jāorientējas uz to, lai nonāktu pie taisnīga rezultāta, ievērojot iesaistīto personu tiesības un tiesiskās intereses. Paredzot pierādījumu pieļaujamības vērtēšanu jau iestādē, tiktu izmantots likumīgs līdzeklis – iestādes rīcības brīvība, lai panāktu augstāku taisnīguma līmeni katrā individuālā gadījumā.

20.3. Pirms nodokļu audita pabeigšanas tiek uzklauts nodokļu maksātāja viedoklis, iebildes un argumenti attiecībā uz nodokļu auditā konstatētajiem pārkāpumiem. Ja nepieciešams, auditors dod nodokļu maksātājam termiņu papildu argumentu un viedokļa sagatavošanai. Kā tas norādīts VID sniegtajā informācijā, „amatpersona izvērtē nodokļu maksātāja izteiktos iebildumus, argumentus, tajā skaitā papildus iesniegtos dokumentus, un atbilstoši koriģē nodokļu audita pārskatu vai noraida nodokļu maksātāja iebildes, norādot savus pretargumentus” (*lietas materiālu 1. sējuma 83. lpp.*). Arī VID metodiskajā materiālā „Par fizisko personu audita procesu” 3.4. punktā ir norādīts, ka iestāde, pieņemot lēmumus, ievēro objektivitāti un dod procesa dalībniekiem pienācīgu iespēju izteikt savu viedokli un

iesniegt pierādījumus, „līdz ar to audita gaitā, vērtējot papildu deklarācijā norādīto uzkrājumu atbilstību, visos gadījumos jāpievērš uzmanība un jāvērtē arī maksātāja papildus iesniegtie pierādījumi [...]” (*lietas materiālu 1. sējuma 95. lpp.*). Kā tas izriet no VID sniegtā skaidrojuma un minētajiem metodiskajiem materiāliem, praksē ir bijuši atsevišķi gadījumi, kad nodokļu administrācijas iestādes, neraugoties uz apstrīdēto normu, vēlāk iesniegtos pierādījumus tomēr pieņemušas. Tādējādi tiek pieļauta nevienlīdzīga attieksme pret nodokļu maksātājiem, jo tiesības iesniegt pierādījumus pēc noteiktā termiņa nav paredzētas visiem nodokļu maksātājiem.

20.4. Satversmes tiesa uzskata, ka pastāv arī citi, saudzējošāki līdzekļi minēto leģitīmo mērķu sasniegšanai. Piemēram, nav liegta iespēja noteikt sodu par atkārtotas nodokļu revīzijas (audita) veikšanu savlaicīgi neiesniegtās informācijas dēļ vai arī šā paša iemesla dēļ prasīt atkārtotā audita izdevumu segšanu. Ja normatīvajos aktos ietvertās normas skaidri noteic, kādi dokumenti un kāda informācija ir obligāti iesniedzama, tad ir arī iespēja noteikt sodu par pieprasīto dokumentu neiesniegšanu noteiktajā termiņā.

Likumdevējs, pieņemot apstrīdēto normu, nav nodrošinājis pēc iespējas saudzējošāku ierobežojuma piemērošanu. Proti, likumdevējs nav paredzējis iespēju izvērtēt vēlāk iesniegto pierādījumu pieļaujamību. Tiesiskā valstī ir iespējams izstrādāt vairāk pārdomātu mehānismu, lai, iekasējot nodokļus, vienlaikus ar sabiedrības interesēm iespēju robežās ņemtu vērā arī katras konkrētās pārbaudāmās personas intereses. Nodokļu administrēšanas atvieglošana (atteikšanās no audita rezultātu pārskatīšanas pēc papildu dokumentu saņemšanas) nav samērojama ar indivīda tiesību ierobežojumu, proti, apstrīdamas nodokļu summas un soda naudas noteikšanu viņam.

Tādējādi ir iespējams noteikt saudzējošākus līdzekļus, lai mazāk ierobežotu personas tiesības uz taisnīgu tiesu un vienlaikus nodrošinātu efektīvu nodokļu administrēšanu un tiesu institūciju darbību.

21. Apstrīdētā norma ierobežo personas tiesības uz taisnīgu tiesu, šis ierobežojums ir noteikts ar likumu, un tam ir leģitīms mērķis. Likumdevēja izraudzītais līdzeklis ir piemērots leģitīmā mērķa sasniegšanai – nodokļu efektīvas

administrēšanas nodrošināšanai. Taču likumdevējam bija iespēja paredzēt arī saudzējošākus līdzekļus šā leģitīmā mērķa sasniegšanai. Līdz ar to labums, ko iegūst sabiedrība, nav lielāks par indivīda tiesībām un likumiskajām interesēm nodarīto zaudējumu. Spēkā esošais normatīvais regulējums nenodrošina Satversmes 92. pantā garantētās tiesības uz taisnīgu tiesu.

Līdz ar to likumdevēja noteiktie ierobežojumi nav samērīgi, jo apstrīdētā norma neļauj pilnībā īstenot tiesības uz taisnīgu tiesu.

22. Nosakot brīdī, ar kuru apstrīdētā norma zaudē spēku, Satversmes tiesa ņem vērā to, ka likumdevējam ir nepieciešams laiks normatīvā regulējuma pilnveidošanai, jo apstrīdētā norma nodrošināja leģitīmā mērķa sasniegšanu, proti, nodokļu efektīvu administrēšanu. Ja apstrīdētā norma tiek atzīta par spēku zaudējušu, pirms likumdevējs ir pieņēmis saudzējošāku regulējumu, konkrētā leģitīmā mērķa sasniegšana var tikt apdraudēta. Tas nozīmē, ka vairs nebūtu disciplinējošā regulējuma un katrs nodokļu maksātājs varētu atļauties iesniegt attaisnojuma dokumentus (pierādījumus) jebkurā brīdī. Šāds stāvoklis, kāds izveidotos, ja vispār nebūtu nekāda regulējuma attiecīgajā jautājumā, Satversmei neatbilstu vēl vairāk kā pašreizējais. Satversmes tiesa vairākkārt secinājusi (*sk. Satversmes tiesas 2002. gada 22. oktobra sprieduma lietā 2002-04-03 secinājumu daļas 3. punktu*): šādā situācijā ir pieļaujams, ka Satversmei neatbilstošā norma vēl zināmu laiku paliek spēkā, lai likumdevējam būtu iespēja rast tādu situācijas risinājumu, kurā tiek ievērotas gan sabiedrības, gan atsevišķu nodokļu maksātāju intereses.

Vienlaikus Satversmes tiesa ņem vērā, ka administratīvajām tiesām katrā konkrētā gadījumā ir iespēja izspriest lietu, piemērojot Satversmes normas tieši. Savukārt, lai nodokļu administrācijas lēmumi neradītu personām Satversmē noteikto pamattiesību aizskārumu, kamēr apstrīdētā norma vēl ir spēkā, apstrīdētā norma šajā laika posmā ir jāpiemēro, ievērojot citastarp arī šajā Satversmes tiesas spriedumā norādīto.

Nolēmumu daļa

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

n o s p r i e d a:

1. Atzīt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otro teikumu par neatbilstošu Latvijas Republikas Satversmes 92. pantam un spēkā neesošu no 2007. gada 1. oktobra.

2. Attiecībā uz administratīvajām lietām, kas ierosinātas līdz šā Satversmes tiesas sprieduma publicēšanas dienai, atzīt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otro teikumu par neatbilstošu Latvijas Republikas Satversmes 92. pantam un spēkā neesošu no sprieduma spēkā stāšanās dienas.

Spriedums ir galīgs un nepārsūdzams.

Spriedums stājas spēkā tā publicēšanas dienā.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs

G. Kūtris