



Latvijas Republikas tiesībsargs

Baznīcas iela 25, Rīga, LV-1010, tālr.: 67686768, e-pasts: tiesibsargs@tiesibsargs.lv, www.tiesibsargs.lv

Rīgā

2020.gada 24.novembrī Nr. 1-6/26
Uz 29.10.2020

Latvijas Republikas Satversmes tiesa
tiesa@satv.tiesa.gov.lv

Par viedokli lietā Nr.2020-31-01

Tiesībsarga birojā šā gada 30.oktobrī saņemts Latvijas Republikas Satversmes tiesas tiesneses Daigas Rezevskas 2020.gada 27.oktobra lēmums, ar kuru Latvijas Republikas tiesībsargs (turpmāk – tiesībsargs) atzīts par pieaicināto personu lietā Nr.2020-31-01 “Par likuma “Par nodokļiem un nodevām” 34.panta pirmās daļas, ciktāl tā nosaka soda naudas 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas aprēķinu un piedziņu no nodokļu maksātāja, atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 105.pantam”, kas ierosināta, pamatojoties uz [..] (turpmāk – Pieteicējs) pieteikumu.

Izvērtējot lēmumam pievienoto pieteikumu, kā arī Latvijas Republikas Saeimas (turpmāk – Saeima) atbildes rakstu, tiesībsargs, ievērojot Tiesībsarga likumā noteikto tiesībsarga kompetenci, sniedz šādu viedokli.

[1] Likuma “Par nodokļiem un nodevām” (turpmāk – Likums) apstrīdētā 34.panta pirmā daļa (turpmāk arī – apstrīdētā norma) nosaka: “Ja juridiskā persona vai fiziskā persona, kas reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja, veic saimniecisko darbību, neregistrējoties kā konkrēta nodokļa maksātājs, vai 30 dienu laikā pēc nodokļu administrācijas noteiktā termiņa neiesniedz nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas, kā arī nodokļu administrācijas pieprasītos saimnieciskās darbības un grāmatvedības dokumentus, bez kuriem nodokļu administrācijas ierēdņi (darbinieki) nevar noteikt maksājamā nodokļa summu, tad nodokļu administrācija, veicot nodokļu revīziju (auditu), aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen nodokli, kas aprēķināts par taksācijas periodu no dienas, kad personai bija jāreģistrējas kā konkrēta nodokļa maksātājam, nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā un soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas.”

Pieteicējs lūdz Satversmes tiesu atzīt apstrīdēto normu par neatbilstošu Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 105.pantam tiktāl, ciktāl tā nosaka soda naudas 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas aprēķinu un piedziņu no nodokļu maksātāja.

[2] Vērtējot, vai apstrīdētā norma ierobežo Satversmes 105.panta pirmajā teikumā noteiktās pamattiesības, jāņem vērā šādi apsvērumi.

[2.1] Satversmes 105.pants nosaka: “Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu. Īpašuma piespiedu atsavināšana sabiedrības vajadzībām pieļaujama tikai izņēmuma gadījumos uz atsevišķa likuma pamata pret taisnīgu atlīdzību.”

Satversmes tiesa ir secinājusi, ka Satversmes 105.pants paredz gan īpašuma tiesību netraucētu īstenošanu, gan arī valsts tiesības sabiedrības interesēs ierobežot īpašuma izmantošanu¹. Satversmes tiesa ir secinājusi arī, ka regulējums, kas paredz personai pienākumu maksāt nodokli, ietilpst Satversmes 105.pantā noteikto pamattiesību tvērumā². Satversmes 105.panta pirmais teikums aizsargā personas likumīgi iegūto īpašumu, tomēr otrais un trešais teikums ļauj valstij ar likumu ierobežot īpašuma tiesības sabiedrības interesēs. Tiesības uz īpašumu sevī ietver īpašnieka sociālo pienākumu pret sabiedrību – īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm, un tiesības uz īpašumu var ierobežot saskaņā ar likumu. Līdz ar to tiesības uz īpašumu var ierobežot, ja vien ierobežojumi ir noteikti ar likumu leģitīma mērķa labad un ir samērīgi ar šo mērķi³.

[2.2] No Satversmes 1.pantā ietvertā demokrātiskās republikas jēdziena izriet vairāki tiesiskas valsts pamatprincipi, arī samērīguma princips⁴. Samērīguma princips nozīmē, ka tad, ja publiskā vara ierobežo personas tiesības un likumiskās intereses, ir jāievēro saprātīgs līdzsvars starp personas un valsts vai sabiedrības interesēm⁵. Pamattiesību ierobežojums ir nepieciešams, ja nepastāv citi līdzekļi, kuri būtu tikpat iedarbīgi un ar kuriem personu pamattiesības tiktu ierobežotas mazāk. Tomēr saudzējošāks līdzeklis ir nevis jebkurš cits, bet tikai tāds līdzeklis, ar kuru var sasniegt leģitīmo mērķi vismaz tādā pašā kvalitātē.

Kā norāda Satversmes tiesa, ar normām, kas paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu, tiek veicināta atbilstoša un savlaicīga nodokļu maksāšana, plašākā nozīmē – ietekmēta nodokļu maksātāju rīcība⁶. Līdz ar to var atzīt, ka tiesību normas, kas paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu vai priekšnoteikumus atbrīvošanai no šādas atbildības, tātad arī apstrīdētā norma, ir noteiktas sabiedrības labklājības interesēs. Tādējādi apstrīdētajai normai ir leģitīms mērķis⁷.

Vienlaikus apstrīdētā norma ierobežo nodokļu administrācijas iespēju izvērtēt piemērotās soda naudas samērīgumu un variēt tās apmēru. Pieteicēja ieskatā likumdevējs nav pamatojis, ka šāds imperatīvs regulējums patiesi ir vienīgais līdzeklis, ar kuru iespējams sasniegt leģitīmo mērķi pienācīgā kvalitātē. Attiecīgi Pieteicēja ieskatā apstrīdētā norma neatbilst samērīguma principam.

¹ Satversmes tiesas 2002.gada 20.maija sprieduma lietā Nr.2002-01-03 secinājumu daļa.

² Satversmes tiesas 2010.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.2010-25-01 5.punkts, 2007.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr.2006-28-01 19.1.punktu un 2007.gada 8.jūnija sprieduma lietā Nr.2007-01-01 19.punkts.

³ Satversmes tiesas 2016.gada 15.novembra spriedums lietā Nr.2015-25-01, 10.2.punkts.

⁴ Satversmes tiesas 2000.gada 24.marta sprieduma lietā Nr.04-07(99) secinājumu daļas 3.punkts.

⁵ Satversmes tiesas 2002.gada 19.marta sprieduma lietā Nr.2001-12-01 secinājumu daļas 3.1.punkts un Satversmes tiesas 2003.gada 25.marta sprieduma lietā Nr.2002-12-01 secinājumu daļas 5.punkts.

⁶ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2017-23-01, 15.punkts.

⁷ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2017-23-01, 15.punkts.

[3] Izvērtējot apstrīdētās normas atbilstību samērīguma principam, ir jāņem vērā, ka minētā principa izpaušme dažādās tiesību nozarēs var atšķirties. 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 noteiktajam⁸. Nodokļu tiesībās, līdzīgi kā citās tiesību jomās, valstij ir pienākums gan ievērot, gan aizsargāt, gan arī nodrošināt personas tiesības⁹.

Kā norāda Satversmes tiesa¹⁰, nodokļu tiesībās valsts pienākumi ir dažādi. Jāņem vērā, ka valsts rīcības brīvība un līdz ar to konstitucionālās kontroles robežas attiecībā uz nodokļu apjoma noteikšanas kārtību un kārtību, kādā tiek iekasēta soda nauda par nodokļu nenomaksāšanu, atšķiras. Tā, 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.

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka 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 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 atbildību¹¹.

Arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa savā judikatūrā nodokļu lietās ir atzinusi, ka valstij ir ievērojama rīcības brīvība nodokļu jomā un valstij ir tiesības pieņemt visus nepieciešamos likumus, lai nodrošinātu nodokļu nomaksu.¹²

[4] Apstrīdētā norma attiecas uz nodokļu jomu, un vienlaikus tā nosaka soda naudas apmēru, proti, atbildību par tiesiskā regulējuma nodokļu jomā prasību pārkāpumiem. Savukārt tiesību normas, kas regulē atbildību par tiesiskā regulējuma nodokļu jomā prasību pārkāpumiem, lielākā mērā ir attiecināmas uz to valsts darbības jomu, kurā valsts īsteno soda piemērošanas funkciju¹³. Būtiski, ka nodokļu iekasēšanas funkcijai un soda funkcijai ir atšķirīgi mērķi, līdz ar to atšķiras arī pieeja valsts rīcības brīvības robežu noteikšanai katrā gadījumā. Kā secinājusi Satversmes tiesa, ar nodokļu tiesību palīdzību valsts iegūst savu funkciju īstenošanai nepieciešamos resursus, savukārt ar sodu sistēmu tiek panākta citu tiesību pienācīga ievērošana,

⁸ Satversmes tiesas 2006.gada 8.novembra sprieduma lietā Nr.2006-04-01 15.2. un 15.3.punkts.

⁹ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2017-23-01 7.punkts.

¹⁰ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2017-23-01 7.punkts.

¹¹ Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr.2006-28-01 13. un 19.1.punkts.

¹² Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2017-23-01 8.punkts.

¹³ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2017-23-01 11.punkts.

attiecīgi soda noteikšana iespējama vienīgi nepieciešamības robežās un tiktāl, ciktāl tas nodrošina pienācīgu cita tiesiskā regulējuma ievērošanu¹⁴.

Nav šaubu, ka tiesiskajam regulējumam nodokļu jomā ir jābūt efektīvam, un jānodrošina iedarbīga pārkāpumu novēršanas sistēma, kuras efektivitāti garantē gan soda neizbēgamība, gan arī soda bardzība, ja vien tā ir samērīga ar pārkāpumu vai tā rezultātā gūto vai iespējamo „labumu”. Vienlaikus valsts pienākums ir, cik vien to pieļauj regulējamo attiecību specifika, nodrošināt soda individualizāciju, proti, tā atbilstību izdarītajam pārkāpumam. Tādējādi secināms, ka, lai arī 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 sasniegt¹⁵.

[5] Vērtējot apstrīdētās normas samērīgumu, cita starpā, jāņem vērā sekas, ko rada normas piemērošana praksē. Satversmes tiesa ir secinājusi, ka tiesību norma nav izprotama ārpus šīs normas piemērošanas prakses un tiesību sistēmas, kurā tā funkcionē. Lai noskaidrotu, vai ar apstrīdēto normu tiek sasniegts likumdevēja noteiktais mērķis, ir nepieciešams analizēt apstrīdētās normas darbību praksē¹⁶. Proti, lai noskaidrotu, vai apstrīdētā norma atbilst samērīguma principam, ir jāvērtē, vai tās darbība praksē nerada personai lielāku tiesību ierobežojumu nekā prasa sabiedrības intereses, kuru aizsardzības labā apstrīdētā norma ir radīta.

Šajā sakarā ir jāņem vērā Satversmes tiesas līdzšinējās atziņas, Augstākās tiesas atziņas ar nodokļu pārkāpumiem saistītās lietās, kā arī likumdevēja atziņas par normu piemērošanas praksi, veicot grozījumus tiesiskajā regulējumā, kas nosaka atbildību par nodokļu pārkāpumiem.

[5.1] Satversmes tiesa ir secinājusi¹⁷, 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.

Kā norāda Satversmes tiesa¹⁸, imperatīva norma, kas paredz noteiktu soda naudas apmēru bez iespējām variēt tās apmēru, nozīmē, ka nodokļu maksātāja atbildība iestājas neatkarīgi no tā, vai nodokļu maksātājs ar konkrētām darbībām ir radījis reālus zaudējumus valsts budžetam un vai pārkāpums izdarīts apzināti vai arī aiz neuzmanības. Šos apstākļus nodokļu administrācijai nav pamata vērtēt un nav tiesību arī ņemt vērā, nosakot soda naudas apmēru.

[5.2] Augstākā tiesa, lemjot par samērīguma principa ievērošanu, nosakot sankcijas par nodokļa maksātāja pārkāpumiem, ir atzinusi, ka sankcijām par nodokļa maksātāja pārkāpumiem nav jāpārsniedz tas, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu¹⁹. Eiropas Savienības Tiesas praksē attīstītajai samērīguma principa izpratnei atbilstoši

¹⁴ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2017-23-01 11.punkts.

¹⁵ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2017-23-01 11.punkts.

¹⁶ Satversmes tiesas 2003.gada 6.oktobra sprieduma lietā Nr.2003-08-01 secinājumu daļas 4.punkts; 2013.gada 28.jūnija sprieduma lietā Nr.2012-26-03 12.1.punkts; Satversmes tiesas 2017.gada 10.februāra sprieduma lietā Nr.2016-06-01 17.6.punkts.

¹⁷ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2017-23-01, 16.3.punkts.

¹⁸ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2017-23-01 16.1.punkts.

¹⁹ Augstākās tiesas 2020.gada 30.septembra spriedums lietā Nr.SKA-58/2020 (A420295414).

ir nošķirt sankciju, kas tiek piemērota tādām nodokļu maksātājam, kurš apzināti slēpis ar nodokli apliekamo objektu, un tādām nodokļu maksātājam, kurš pārkāpumu pieļāvis neuzmanības dēļ. Proti, konkrētās sankcijas apmērs nosakāms, ņemot vērā, vai pieļautā kļūda saistīta ar nepareizu pievienotās vērtības nodokļa mehānisma piemērošanu, kura nolūks nav bijis radīt valstij nodokļu ieņēmumu zaudējumus, vai pastāv norādes par krāpšanu vai apzinātu izvairīšanos no nodokļu samaksas. Vērtējot sankcijas samērīgumu, jāņem vērā pārkāpuma raksturs un smagums, kā arī tās apmēra noteikšanas nosacījumi²⁰. Ja sankcija tiek noteikta saskaņā ar vienotu likmi procentos, jāpastāv iespējai to samērīgi variēt, pretējā gadījumā sods var pārsniegt to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu un izvairītos no krāpšanas.²¹

Augstākā tiesa savā judikatūrā ir secinājusi, ka pat tajos gadījumos, kad likumdevējs, nosakot atbildību soda naudas veidā, ir paredzējis iespēju noteiktos gadījumos uz pusi samazināt soda naudu, bet vienlaikus nav paredzējis ņemt vērā tādus apstākļus, kas raksturo nodokļu maksātāja attieksmi pret pārkāpumu, tādējādi piemērojot vienādu sankciju gan tādām nodokļu maksātājam, kurš apzināti slēpis ar nodokli apliekamo objektu, gan tādām nodokļu maksātājam, kurš pārkāpumu pieļāvis neuzmanības dēļ, šāds regulējums neatbilst Eiropas Savienības Tiesas praksē attīstītajai samērīguma principa izpratnei²².

[5.3] Savulaik Likumā tika ietvertas normas, kas paredzēja nodokļu administrācijai tiesības samazināt soda naudas apmēru, tādējādi radot mehānismu, kas ļāva, izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, samazināt uzliktās soda naudas apmēru.

Tā, līdz 2000.gada 17.maijam Likuma 32.pants 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 uzliekama soda nauda tādā pašā jeb 100 procentu apmērā no nenomaksātās (trūkstošās) nodokļa summas. Proti, līdz 2000.gada 17.maijam Likuma 32.pants paredzēja 34.panta pirmajā daļā ietvertajam regulējumam būtībā identisku regulējumu attiecībā uz pieeju soda naudas apmēra noteikšanai.

Laika gaitā gan atbildīgās institūcijas, gan likumdevējs ir konstatējis, ka tik neelastīga pieeja nav pareiza, jo 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 Likums tika papildināts ar 33.¹pantu, kas noteica nodokļu administrācijas tiesības samazināt uzlikto soda naudu, ievērojot noteiktus nosacījumus²³. Likuma 33.¹pants tika izslēgts ar 2006.gada 26.oktobra Likuma grozījumiem, kas stājās spēkā 2007.gada 1.janvārī. Ar šiem pašiem grozījumiem Likums tika papildināts ar 33.³pantu, kas arī paredzēja tiesības samazināt nodokļu administrācijas uzlikto (aprēķināto) soda naudu. Savukārt 33.³pants tika izslēgts ar 2011.gada 13.oktobra Likuma grozījumiem, kas stājās spēkā 2011.gada 9.novembrī.

²⁰ Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 26.aprīļa sprieduma lietā *Farkas*, C-564/15, ECLI:EU:C:2017:302, 59.–60.punkts.

²¹ Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 17.jūlija sprieduma lietā *Equoland*, C-272/13, ECLI:EU:C:2014:2091, 44.punkts.

²² Augstākās tiesas 2020.gada 30.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-58/2020 (A420295414) 15.punkts.

²³ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2017-23-01 3.punkts.

Tiesībsarga ieskatā ir būtiski pievērst uzmanību 2006.gada 26.oktobra Likuma grozījumu anotācijai, kurā ir *expressis verbis* atzīts, ka soda nauda 100 procentu apmērā no nesamaksātās nodokļa summas ne vienmēr ir samērīga ar izdarītā pārkāpuma smagumu: “Atbilstoši šobrīd spēkā esošai situācijai likumā “Par nodokļiem un nodevām” paredzētā atbildība par nodokļu pārkāpumiem ir ļoti barga un zināmā mērā neatbilst samērīguma principam, kad katra soda apmēram jābūt atbilstošam izdarīta pārkāpuma smagumam. Likumā noteiktās soda sankcijas ir no 100% līdz 200% no nesamaksātās nodokļu summas. Sods tiek uzlikts neatkarīgi no pārkāpuma veida un, neņemot vērā lietas apstākļus konkrētajā situācijā. Tādējādi uzņēmēji bieži tiek sodīti ar 100% soda naudu arī gadījumos, ja pārkāpums radies kļūdas dēļ vai likumu neizpratnes dēļ. [...] Tādējādi šobrīd VID amatpersonām, izvērtējot iespēju samazināt nodokļu maksātajam uzlikto soda naudu par izdarīto nodokļu pārkāpumu, jāņem vērā vairākas izdarītā pakāpuma smagumu kvalificējošās pazīmes, kam var būt subjektīvs novērtējums. Vienlaicīgi šīs normas veicina lēmumu apstrīdēšanas skaitu pieaugumu valstī. Šāda sodu sistēma 1995.gadā tika ieviesta, ievērojot tajā laikā esošo inflācijas līmeni valstī, kā arī zemo vispārīgo nodokļu maksāšanas disciplīnu. Viens no 1995.gadā ieviestajiem pret inflācijas nodrošināšanas līdzekļiem ir likumā noteiktā pamatparāda palielinājuma nauda, kas tiek aprēķināta jebkuram nokavētam nodokļu maksājumam.[..]”²⁴

[5.4] Tādējādi secināms, ka likumdevējs vēsturiski jau ir vērtējis imperatīvas normas, kas nosaka soda naudu 100 procentu apmērā no nesamaksātās nodokļa summas, samērīgumu un atzinis, ka šāda norma nav pietiekami elastīga un var novest pie nesamērīga soda noteikšanas gadījumos, kad tas nav nepieciešams, lai sasniegtu normas leģitīmo mērķi. Attiecīgi secināms, ka apstrīdētās normas leģitīmais mērķis – atturēšana no turpmākiem pārkāpumiem un sodīšana, kā arī pareizas nodokļa iekasēšanas nodrošināšana – tādā pašā kvalitātē var tikt sasniegts ar citiem, indivīda tiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem. Nosakot pamattiesību ierobežojumus, likumdevējam ir jāizvēlas iespējami saudzējošāki līdzekļi leģitīmā mērķa sasniegšanai vismaz tādā pašā kvalitātē²⁵.

[6] Apstrīdētajai normai līdzīgs regulējums ir ietverts Likuma 34.panta otrajā daļā, kas nosaka atbildību fiziskai personai, kura veic saimniecisko darbību, neregistrējot to. Salīdzinot 34.panta pirmo un otro daļu, pirmsšķietami tiesiskais regulējums bez skaidra pamata ir labvēlīgāks personai, kura vispār nav izpildījusi pienākumu reģistrēties kā saimnieciskās darbības veicējam (34.panta otrā daļa), nekā personai, kura ir reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicējs, taču nav reģistrējusies kā konkrēta nodokļa maksātājs (34.panta pirmā daļa). Tas savukārt liecina, ka, nosakot atbildību par salīdzināmiem pārkāpumiem, ir izvērtēta un atzīta iespēja sasniegt normas leģitīmo mērķi ar saudzējošākiem līdzekļiem nekā paredz Likuma 34.panta pirmā daļa.

Tā, Likuma 34.panta otrā daļa nosaka atšķirīgas tiesiskās sekas atkarībā no tā, kāda ir personas rīcība, saņemot nodokļu administrācijas paziņojumu ar atgādinājumu par likumā noteiktā pienākuma izpildi – reģistrēšanos saimnieciskās darbības veicēja statusā. Tā minētā panta otrās daļas 1.punkts noteic, ka, ja minētā persona reģistrējas nodokļu maksātāju reģistrā un iesniedz nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas par taksācijas periodu, kurā tika

²⁴ 2006.gada 26.oktobra likuma “Grozījumi likumā “Par nodokļiem un nodevām”” sākotnējās ietekmes novērtējuma (anotācijas) I sadaļas 1.punkts.

²⁵ Satversmes tiesas 2005.gada 13.maija sprieduma lietā Nr.2004–18–0106 19.punkts.

veikta saimnieciskā darbība, par nodokļu deklarācijās aprēķināto, bet savlaicīgi budžetā nenomaksāto nodokli no dienas, kad personai bija jāreģistrējas kā nodokļu maksātājam, tiek aprēķināta nokavējuma nauda Likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā (proti, soda nauda šajā gadījumā vispār netiek piemērota). Savukārt minētā panta otrās daļas 2. un 3.punkts nosaka atšķirīgu soda naudas apmēru atkarībā no personas rīcības. Tā, ja minētā persona reģistrējas kā nodokļu maksātājs, bet noteiktā laikā neiesniedz nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas par taksācijas periodu, kurā tika veikta saimnieciskā darbība, nodokļu administrācija, veicot nodokļu revīziju (auditu), aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen nodokli, kas aprēķināts no dienas, kad personai bija jāreģistrējas kā nodokļu maksātājam, ar to saistīto nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā un soda naudu 50 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas. Savukārt, ja persona neregistrējas kā nodokļu maksātājs un nav iesniegusi nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas par taksācijas periodu, kurā tika veikta saimnieciskā darbība, nodokļu administrācija, veicot nodokļu revīziju (auditu), aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen nodokli, kas aprēķināts no dienas, kad personai bija jāreģistrējas kā nodokļu maksātājam, ar to saistīto nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā un soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas.

Proti, saskaņā ar Likuma 34.panta otrās daļas regulējumu soda nauda 100 procentu apmērā no nesamaksātās nodokļa summas tiek piemērota vienīgi tajā gadījumā, kad persona, kas ir brīdināta par nepieciešamību izpildīt likumā noteikto pienākumu, arī pēc šī brīdinājuma neveic nekādas darbības, lai izpildītu šo pienākumu.

[7] Saeima atbildes rakstā Satversmes tiesai norāda, ka, neskatoties uz to, ka Likuma 34.panta pirmā daļa nosaka imperatīvu regulējumu attiecībā uz piedzenamās soda naudas procentuālo apmēru, nodokļu administrācijai praksē pastāv iespēja variēt pieeju atbildības noteikšanai. Tā, nodokļu revīzija (audits) ir tikai viens no veidiem, kā nodokļu administrācija īsteno kontroles funkciju. Proti, nodokļu administrācija var izvēlēties veikt cita veida pārbaudi, piemēram, datu atbilstības pārbaudi vai tematisko pārbaudi, kuru ietvaros nevar tikt piemērota Likuma 34.panta pirmajā daļā noteiktā soda nauda. Saeimas ieskatā tas nodrošina iespēju variēt personai piemērojamās atbildības veidus. Tāpat Saeima norāda, ka gadījumā, ja personai jau ir piemērota soda nauda, pastāv iespēja to samazināt par 50 procentiem, saskaņā ar Likuma 41.panta sesto daļu noslēdzot vienošanās līgumu ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoru.

Tiesībsarga ieskatā Saeimas norādītie mehānismi tomēr nekompensē ar apstrīdēto normu noteiktos ierobežojumus. Tā, iespēja veikt citu pārbaudes veidu ir atkarīga no nodokļu administrācijas izvēles veikt vai neveikt konkrētu pārbaudes veidu – nodokļu revīziju (auditu), un tiesībsarga rīcībā nav pārliecinošu faktu, kas liecinātu, ka nodokļu revīzija (audits) tiek piemēroti tikai tajos gadījumos, kad citi kontroles veidi ir izrādījušies neefektīvi vai neatbilst nodokļu parādnieka riska kategorijai vai attieksmei pret likumā noteikto pienākumu izpildi. Savukārt vienošanās noslēgšana ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoru nemaina sākotnēji noteiktās soda naudas apmēru, bet tikai samazina to atbilstoši vienošanās nosacījumiem.

[8] Ņemot vērā minētos apsvērumus, tiesībsarga ieskatā likumdevēja izvēle noteikt soda naudu 100 procentu apmērā no nesamaksātās nodokļa summas ir samērīga tiktāl, ciktāl šāds pienākums attiecas uz personām, kuras izrādījušas tādu attieksmi pret likumā noteiktā pienākuma

izpildi, kas liecina par ļaunu nodomu vai rupju neuzmanību un nevērību pret saviem pienākumiem.

Vienlaikus jāņem vērā, ka praksē sastopami gadījumi, kad nodokļu maksātājs nav izpildījis likumā noteikto pienākumu aiz neuzmanības, kļūdas vai izpratnes trūkuma. Arī šādos gadījumos atbildībai par nodokļu pārkāpumiem ir jāiestājas, taču tai ir jābūt atkarīgai no izdarītā pārkāpuma smaguma, nodokļu maksātāja attieksmes pret izdarīto un citiem vērtēšanas apsvērumiem. Proti, nevajadzētu nostādīt vienādā situācijā un vienādi sodīt tādu nodokļu maksātāju, kurš apzināti izvairās no nodokļu maksāšanas, un tādu nodokļu maksātāju, kurš nav pienācīgi izpildījis likumā noteikto pienākumu neuzmanības vai kļūdas, vai izpratnes trūkuma dēļ.

Pašreizējā redakcijā 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.

Tiesībsarga ieskatā gadījumos, ja persona nav izpildījusi likumā noteikto pienākumu aiz neizpratnes, kļūdas vai nezināšanas, likumā ir jāparedz iespēja variēt soda naudas apmēru, tādējādi panākot atbildības individualizāciju. Šāda pieeja būtu saskaņā gan ar Satversmes tiesas un Augstākās tiesas atziņām, gan ar likumdevēja paustajām atziņām par pieeju atbildības noteikšanai par tiesiskā regulējuma nodokļu jomā pārkāpumiem.

Papildus jāņem vērā, ka gadījumā, ja ir iespējams noteikt tādu tiesisko regulējumu, kas ar mazākiem ierobežojumiem sasniedz likumdevēja noteikto leģitīmo mērķi, nav saskatāms tāds sabiedrības labums, kas būtu lielāks par konkrēto absolūto indivīda tiesību ierobežojumu. Attiecīgi secināms, ka apstrīdētā norma rada priekšnoteikumus personu pamattiesību ierobežojumiem, kas nav nepieciešami sabiedrības labuma nodrošināšanai, un nav samērīgi ar izvirzīto mērķi.

Kā atzinusi Satversmes tiesa²⁶, izvērtējot personām nodarītos zaudējumus, jāņem vērā, ka ikviens tiesību ierobežojums jāskata katra konkrētā gadījuma kontekstā, tomēr tas jādara, pamatojoties uz samērīguma principu. Proti, ir svarīgi sabalansēt atsevišķu personu tiesības uz individuālu pārkāpuma izvērtēšanu ar valsts pienākumu nodrošināt efektīvu nodokļu administrēšanas sistēmu. Apstrīdētā norma būtībā attiecās uz visām personām, kuras pieļāva apstrīdētajā normā noteikto pārkāpumu, un kurām tika veikts audits. Šādā situācijā likums neparedz iespēju izvērtēt individuālos apstākļus un lemt par iespēju piemērot soda naudu citā apmērā. Līdz ar to atsevišķos gadījumos persona, pat ja tā nav atzīstama par ļaunprātīgu nodokļu nemaksātāju, var tikt sodīta ar pārkāpumam neatbilstošu sodu. Papildus jāņem vērā, ka apstrīdētajā normā ietvertais pienākums piemērot soda naudu noteiktā apmērā pastāv neatkarīgi no nodokļa parāda apmēra, gan privātpersonas spējām samaksāt uzlikto soda naudu, gan arī sekām, kas privātpersonai iestājas soda naudas nesamaksāšanas gadījumā, piemēram, no iespējamās maksātnespējas.

[9] Ņemot vērā minēto, tiesībsarga ieskatā apstrīdētā norma pašreizējā redakcijā rada nesamērīgas piemērošanas risku, un būtu precizējama, piemēram, pēc analogijas ar Likuma 34.panta otro daļu, nosakot regulējumu, kas paredz iespēju individuāli pieiet atbildības noteikšanai par apstrīdētajā normā noteikto pārkāpumu. Šādai individuālai pieejai savukārt jābūt saskaņotai ar apstrīdētās normas leģitīmo mērķi – atturēt indivīdu no turpmākiem pārkāpumiem, nodrošinot efektīvu un savlaicīgu nodokļu iekasēšanu, kā arī sodīt indivīdu atbilstoši nodarītajam

²⁶ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2017-23-01, 16.3.punkts

pārkāpumam. Ņemot vērā nozares specifiku, būtu pieļaujams regulējums, kas nenodrošina absolūtu tiesiskā regulējuma individualizāciju un vienādā mērā ir attiecināms uz objektīvi salīdzināmiem, kaut arī atšķirīgiem gadījumiem.

Ar cieņu

tiesībsargs

J.Jansons

Šis dokuments ir parakstīts ar drošu elektronisko parakstu un satur laika zīmogu