



# LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

---

## SPRIEDUMS

Latvijas Republikas vārdā

Rīgā 2021. gada 6. aprīlī

lietā Nr. 2020-31-01

Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētāja Sanita Osipova, tiesneši Aldis Laviņš, Gunārs Kusiņš, Daiga Rezevska, Jānis Neimanis un Artūrs Kučs,

pēc Jāņa Pīlāta konstitucionālās sūdzības,

pamatojoties uz Latvijas Republikas Satversmes 85. pantu un Satversmes tiesas likuma 16. panta 1. punktu, 17. panta pirmās daļas 11. punktu, 19.<sup>2</sup> un 28.<sup>1</sup> pantu,

rakstveida procesā 2021. gada 3. marta tiesas sēdē izskatīja lietu

**„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”.**

### Konstatējošā daļa

1. Saeima 1995. gada 2. februārī pieņēma likumu „Par nodokļiem un nodevām”, kas stājās spēkā 1995. gada 1. aprīlī.

Ar 2009. gada 21. maija likuma „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”” 5. pantu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34. panta pirmā daļa (turpmāk – apstrīdētā norma) izteikta šādā redakcijā: „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.” Šī norma nav grozīta un ir spēkā tās sākotnējā redakcijā.

**2. Pieteikuma iesniedzējs – Jānis Pilāts** (turpmāk – Pieteikuma iesniedzējs) – uzskata, ka apstrīdētā norma neatbilst Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 105. pantam, jo paredz nodokļu maksātājam soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas.

Pieteikuma iesniedzējam veikts nodokļu audits, kurā konstatēts, ka viņš citstarp nav reģistrējies kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, un viņam uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34. panta pirmās daļas pamata piemērota soda nauda 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās pievienotās vērtības nodokļa summas. Ar pienākumu maksāt apstrīdētajā normā noteikto soda naudu Pieteikuma iesniedzējam esot ierobežotas Satversmes 105. pantā ietvertās tiesības uz īpašumu.

Apstrīdētajā normā ietvertais pamattiesību ierobežojums esot noteikts ar likumu. Apstrīdētā norma varot kalpot par līdzekli pārkāpumu prevencijai nodokļu jomā. Tomēr, pēc Pieteikuma iesniedzēja ieskata, ar apstrīdēto normu noteiktais pamattiesību ierobežojums neatbilst samērīguma principam.

Apstrīdētajā normā noteiktais pienākums maksāt soda naudu radot tādu finansiālu slogu, kas apgrūtinot nodokļu maksātāja piedalīšanos civiltiesiskajā apgrozībā un turpmāku nodokļu maksāšanu, kā arī neesot vērsts uz sabiedrības

labklājības nodrošināšanu. Pieteikuma iesniedzēja pamattiesības tiktu ierobežotas mazāk, ja apstrīdētajā normā paredzētās soda naudas apmērs tiktu individualizēts, atkāpjoties no fiksētās likmes. Soda noteikšanā vajagot ņemt vērā izdarītā pārkāpuma raksturu un radīto kaitējumu, vainīgā personību, kā arī atbildību mīkstinošus un pastiprinošus apstākļus.

**3. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeima –** uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 105. pantam.

Saeima piekrīt tam, ka apstrīdētajā normā noteiktais pienākums maksāt soda naudu ierobežo Pieteikuma iesniedzēja pamattiesības, kas noteiktas Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos. Šis ierobežojums esot noteikts ar likumu, un tā leģitīmais mērķis esot sabiedrības labklājības aizsardzība. Proti, ar tiesību normām, kas paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu, tiekot veicināta atbilstoša un savlaicīga nodokļu maksāšana, plašākā nozīmē – ietekmēta nodokļu maksātāju rīcība.

Apstrīdētā norma esot piemērots līdzeklis tajā ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmā mērķa sasniegšanai. Apstrīdētā norma kopsakarā ar citām tiesību normām nodokļu tiesību jomā ļaujot nodokļu administrācijai individualizēt pieeju attiecībā uz ikvienu nodokļu maksātāju un jebkuru nodokļu pārkāpumu. Proti, soda naudas apmērs esot atkarīgs no budžetā iemaksājamās nodokļa summas, un nodokļu administrācija netipiskos gadījumos varot to samazināt atbilstoši samērīguma principam. Turklāt apstrīdētā norma attiecoties tikai uz nodokļu revīziju (auditu), tādēļ tiekot piemērota reti.

Soda naudai, ko nodokļu administrācija aprēķina par nesamaksāto nodokli, piemītot krimināltiesisks raksturs, tādēļ varētu būt nepieciešama pārkāpuma individuāla izvērtēšana un soda naudas apmēra individualizācija. Taču esot svarīgi sabalansēt atsevišķu personu tiesības uz individuālu pārkāpuma izvērtēšanu un soda naudas apmēra individualizāciju ar valsts pienākumu nodrošināt efektīvu nodokļu administrēšanas sistēmu, kas vērsta uz visas sabiedrības labklājības aizsardzību. Konkrētajā gadījumā sabiedrības labums esot lielāks par Pieteikuma iesniedzēja tiesībām nodarītu kaitējumu.

**4. Pieaicinātā persona – Tieslietu ministrija** – norāda, ka apstrīdētā norma neatbilst Satversmes 105. pantam.

Vispārīgais apstrīdētajā normā paredzētās soda naudas mērķis esot panākt, lai nodokļu maksātāji pildītu savus pienākumus nodokļu jomā, kā arī sodīt pārkāpējus. Soda nauda nodrošinot to, lai valsts savlaicīgi gūtu ienākumus nodokļu maksājumu veidā.

Apstrīdētajā normā paredzēto soda naudu varot salīdzināt ar administratīvo atbildību par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināmo maksājumu nomaksas un par nodokļu maksātāju reģistrēšanās kārtības neievērošanu. Nosakot administratīvā soda veidu un mēru, tiek vērtēts izdarītā pārkāpuma raksturs, pie atbildības saucamās personas personība (juridiskajai personai – reputācija), mantiskais stāvoklis, pārkāpuma izdarīšanas apstākļi, atbildību mīkstinoši un pastiprinoši apstākļi.

No apstrīdētās normas neizrietot, ka tās piemērošanas procesā nodokļu administrācijai katrā konkrētajā gadījumā būtu jāvērtē nodokļu maksātāja individuālie apstākļi. Iespēja noteikt tiesisku nodokļa samaksas pienākumu un piedzīt nokavējuma naudu kopsakarā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” XVI nodaļā paredzēto administratīvo atbildību esot līdzeklis, kas tikpat efektīvi kā apstrīdētajā normā noteiktā soda nauda ļautu sasniegt apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmo mērķi, bet mazāk ierobežotu indivīda tiesības.

**5. Pieaicinātā persona – Finanšu ministrija** – uzskata, ka apstrīdētajā normā paredzētais pārkāpums ir smags, liecina par nodokļu maksātāja nesadarbošanos ar nodokļu administrāciju un tādēļ par to noteiktās soda naudas apmērs ir saglabājams pašreizējā līmenī.

Apstrīdētajā normā paredzētie pārkāpumi esot saistīti ar vēlmi izvairīties no nodokļu un citu obligāto maksājumu samaksas. Tādējādi likumdevēja mērķis, nosakot atbildību par šiem pārkāpumiem, bijis ne tikai sodīt vainīgās personas, bet arī atturēt citas personas no darbībām, kas atstāj negatīvu ietekmi uz valsts budžetu.

Likumdevējs regulāri izvērtējot apstrīdēto normu un tad, ja tiek konstatēta iespēja samazināt piemērojamo sankciju, to darot un nosakot saudzējošāku līdzekli. Tomēr pašlaik neesot iespējams noteikt kādu citu, alternatīvu līdzekli, kas darbotos tikpat efektīvi. Pēc Finanšu ministrijas ieskata, pilnīga atteikšanās no sodīšanas regulējuma vai sankcijas apmēra būtiska samazināšana, it īpaši ņemot vērā ekonomisko situāciju un ēnu ekonomikas līmeni valstī, šobrīd nav iespējama.

**6. Pieaicinātā persona – tiesībsargs** – norāda, ka apstrīdētā norma tās pašreizējā redakcijā rada nesamērīgas piemērošanas risku un būtu precizējama.

Valstij esot pienākums sabiedrības labklājības interesēs izveidot efektīvu nodokļu iekasēšanas sistēmu. Taču valstij esot arī pienākums aizsargāt personas no nesamērīgiem sodiem, pat ja tie tiek piemēroti par nodokļu likumu pārkāpumiem.

Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā atzītajai samērīguma principa izpratnei esot nošķiramas sankcijas, kas tiek piemērotas tādām nodokļu maksātājam, kurš apzināti slēpis ar nodokli apliekamo objektu, un tādām nodokļu maksātājam, kurš pārkāpumu pieļāvis neuzmanības dēļ. Vērtējot sankcijas samērīgumu, vajagot ņemt vērā pārkāpuma raksturu un smagumu, kā arī to, vai konkrētais sankcijas apmērs patiešām ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu un izvairītos no krāpšanas.

Likumdevēja izvēle noteikt soda naudu 100 procentu apmērā no nesamaksātās nodokļa summas esot samērīga tiktāl, ciktāl pienākums maksāt šādu soda naudu 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. Tomēr gadījumos, kad persona likumā noteikto pienākumu nav izpildījusi neizpratnes, kļūdas vai nezināšanas dēļ, likumā vajadzētu būt paredzētai iespējai variēt soda naudas apmēru, tādējādi panākot soda individualizāciju.

**7. Pieaicinātā persona – Valsts ieņēmumu dienests** – uzskata, ka apstrīdētajā normā paredzētās soda naudas apmērs ir samērīgs.

Apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda tiekot piemērota tikai nodokļu revīzijas (audita) gadījumā. Pēc nodokļu maksātāja datu izvērtēšanas nodokļu ieņēmumu riska jomā Valsts ieņēmumu dienests varot veikt datu atbilstības pārbaudi, tematisko pārbaudi un nodokļu revīziju (auditu). Veicamās pārbaudes veids katrā konkrētajā gadījumā tiekot noteikts atbilstoši konstatētajiem riskiem. Pirms soda naudas piemērošanas Valsts ieņēmumu dienests aicinot nodokļu maksātāju labprātīgi izpildīt saistības.

Netipiskos gadījumos apstrīdētajā normā paredzētās soda naudas apmēru esot iespējams mainīt, taču ne Valsts ieņēmumu dienesta, ne tiesu praksē šādi gadījumi neesot konstatēti.

**8. Pieaicinātā persona – biedrība „Latvijas Nodokļu konsultantu asociācija”** – uzskata, ka apstrīdētā norma neatbilst Satversmes 105. pantam, jo tajā paredzētās soda naudas apmērs nav samērīgs.

Apstrīdētajā normā paredzētās sankcijas mērķis esot nodrošināt precīzu nodokļu iekasēšanu un nepieļaut nodokļu krāpšanu. Soda naudas apmērs pretēji Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā nostiprinātajām atziņām pārsniedzot to, kas ir nepieciešams, un esot nesamērīgi augsts. Proti, apstrīdētajā normā ietvertā ierobežojuma mērķi varot tikt sasniegti, samazinot sankcijas maksimālo apmēru vai arī ļaujot nodokļu administrācijai individualizēt sankcijas apmēru atbilstoši pārkāpuma raksturam, smagumam un nodokļu maksātāja ļaunprātības pakāpei. Savukārt tādi nodokļu tiesībās pastāvoši tiesiskie mehānismi kā soda naudas apmēra piesaiste budžetā iemaksājamā nodokļa apmēram, nodokļu administrācijas izvērtējums par veicamās pārbaudes veidu, principa „konsultē vispirms” piemērošana un vienošanās līguma noslēgšana nenodrošinot soda naudas apmēra individualizāciju.

**9. Pieaicinātā persona – Dr. oec. Kārlis Ketners** – uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 105. pantam.

Nodokļu tiesībās paredzētās sankcijas piemērojot tad, ja nav veikts savlaicīgs un atbilstošs nodokļa maksājums vai arī nav izpildītas citas, sekundāras

saistības. Šo sankciju galvenais mērķis esot veicināt nodokļu saistību izpildi un novērst pārkāpumus. To noteikšanas procesā esot piemērojami tādi principi kā likumība, samērīgums, dubultās sodīšanas aizliegums, individuāla vaina un pienācīgs process.

Nodokļu soda naudas piemērošanas procesā kompetentā iestāde parasti neveicot diferenciaciju atbilstoši tādiem apstākļiem kā personas individuālā situācija vai vainas pakāpe, jo šādu nosacījumu izvirzīšana ievērojami apgrūtinātu nodokļu iekasēšanas sistēmas funkcionēšanu. Lai arī atsevišķos gadījumos nodokļu sankcijas individualizācija vai atcelšana esot pieļaujama, to nevarot attiecināt uz situācijām, kad tā iedragātu sabiedrības vai personas izpratni par pārkāptā noteikuma nozīmīgumu.

Latvijas nodokļu sankciju sistēmā pastāvot iespējas diferencēt sodus pēc pārkāpuma smaguma, intensitātes un personas vainas pakāpes, tomēr apstrīdētajā normā paredzētās soda naudas apmēra diferenciacija pēc personiskiem apstākļiem vai pēc vainas pakāpes neesot iespējama, jo apstrīdētā norma esot piemērojama nodokļu audita (revīzijas) rezultātā un tikai tad, ja persona acīmredzami nav izmantojusi normatīvajos aktos paredzētās iespējas atrisināt situāciju un novērst pārkāpuma sekas.

**10. Pieaicinātā persona – Mg. oec. Sabīne Vuškāne** – uzskata, ka apstrīdētā norma neatbilst Satversmes 105. pantam.

Apstrīdētajā normā ietvertais pamattiesību ierobežojums esot noteikts ar likumu, un tam esot legītīms mērķis – valsts budžeta līdzekļu nodrošināšana, kas savukārt nodrošinot valsts funkciju izpildi, tai skaitā pamattiesību nodrošināšanu. Tomēr atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā nostiprinātajām atziņām sankcijām par pārkāpumiem nodokļu jomā vajagot atbilst samērīguma principam un efektivitātes principam.

Apstrīdētajā normā paredzētie pārkāpumi esot saistīti ar maksājamā nodokļa veidu. Proti, pienākums reģistrēties kā nodokļa maksātājam esot attiecināms uz pievienotās vērtības nodokļa maksāšanu, tomēr pienākums maksāt

pievienotās vērtības nodokli pastāvēt neatkarīgi no reģistrēšanās pienākuma izpildes, tādēļ personas sodīšana par neregistrēšanās faktu vien neesot lietderīga.

Saistībā ar citiem nodokļiem gadījumos, kad persona ir reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja, neesot nepieciešama īpaša reģistrācija kā konkrēta nodokļa maksātājam. Tomēr šajos gadījumos esot svarīga nodokļu deklarāciju iesniegšana un nodokļa samaksas fakts. Personas rīcība, pēc nodokļu administrācijas uzaicinājuma neiesniedzot deklarāciju vai apstrīdētajā normā minētos dokumentus, esot vērtējama kā apzināta nesadarbošanās un ieņēmumu slēpšana. Šādā gadījumā soda nauda 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas esot efektīva un atturoša.

Individualizēta pieeja esot iespējama nodokļu maksātāja pārkāpuma konstatēšanas procesa veida izvēlē, kā arī attiecībā uz jau aprēķinātas soda naudas samazināšanu un maksāšanas termiņa noteikšanu, tomēr attiecībā uz soda naudas apmēra aprēķināšanu apstrīdētā norma neparedzot individuālu pieeju. Tādējādi vajagot normatīvi nostiprināt iespēju soda naudas apmēru samazināt, ņemot vērā nodokļu maksātāja nodomu.

**11. Pieaicinātās personas – Mg. iur., Mg. oec. Ieva Liepiņa un Mg. iur., Bac. oec. Santa Ozola** – uzskata, ka apstrīdētā norma neatbilst samērīguma principam, ciktāl tā neparedz soda naudas individualizāciju gadījumos, kad veikta saimnieciskā darbība, neregistrējoties kā konkrēta nodokļa maksātājam.

Apstrīdētajā normā noteiktā soda nauda esot paredzēta par diviem atsevišķi vērtējamiem pārkāpumiem. Pirmkārt, apstrīdētajā normā paredzētajam pārkāpumam – neregistrēšanās kā nodokļa maksātājam – esot formāls raksturs. Tomēr šāds secinājums neesot pietiekams pamats atzīt sankcijas apmēru par neatbilstošu pārkāpumam. Apstrīdētajā normā paredzētās sankcijas piemērošana esot attaisnojama, ja nodokļu maksātājs bijis apzināti nevērīgs pret obligāto prasību ievērošanu vai konstatējama ļaunprātīga rīcība ar mērķi izvairīties no pienākuma maksāt nodokli un slēpt budžetā maksājamo nodokli. Citos gadījumos soda nauda 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās summas visdrīzāk



pārsniegtu to apmēru, kāds nepieciešams, lai panāktu nodokļu maksātāju rūpīgu attieksmi pret pienākumu reģistrēties kā konkrēta nodokļa maksātājam.

Otrkārt, apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda tiek noteikta gadījumā, kad nodokļu maksātājs 30 dienu laikā pēc nodokļu administrācijas noteiktā termiņa nav iesniedzis maksājamās nodokļa summas noteikšanai nepieciešamos dokumentus. Soda naudas piemērošana esot paredzēta vien gadījumā, kad nodokļu maksātājs rupji pārkāpis sadarbšanās pienākumu. Turklāt tipiskā gadījumā nodokļu maksātāja nesadarbšanās esot saistīta ar apzinātu nepieciešamās informācijas un dokumentu nesniegšanu nolūkā slēpt maksājamo nodokli, tādēļ apstrīdētā norma šajā aspektā atbilstot samērīguma principam. Savukārt netipiskā gadījumā apstrīdētajā normā paredzētās soda naudas apmēru esot iespējams samazināt, ņemot vērā tādus apstākļus kā nodokļu likumu skaidrība un nodokļu maksātāju informētība par nodokļu administrācijas praksi un nostāju nodokļu likumu piemērošanā.

### **Secinājumu daļa**

**12.** Pieteikuma iesniedzējs lūdz Satversmes tiesu izvērtēt, vai apstrīdētā norma, ciktāl tā nosaka soda naudu 100 procentu apmērā no valsts budžetā iemaksājamās nodokļa summas, atbilst Satversmes 105. pantam.

Apstrīdētā norma paredz soda naudas piemērošanu fiziskajām un juridiskajām personām par saimnieciskās darbības veikšanu, neregistrējoties kā konkrēta nodokļa maksātājam, ja persona ir reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja, (turpmāk – reģistrēšanās pienākuma pārkāpums) vai par nodokļu likumos paredzēto deklarāciju, kā arī maksājamā nodokļa summas aprēķināšanai nepieciešamo dokumentu neiesniegšanu noteiktā termiņā (turpmāk – dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpums). Proti, apstrīdētā norma attiecas gan uz fiziskajām personām, gan juridiskajām personām, un tajā paredzētās tiesiskās sekas var iestāties divu savstarpēji atšķirīgu pārkāpumu gadījumos.

**12.1.** Satversmes tiesa ir atzinusi: izskatot lietu, kas ierosināta pēc konstitucionālās sūdzības, Satversmes tiesai, no vienas puses, jāņem vērā

Satversmes tiesas likuma prasības un situācija jāizvērtē tiktāl, ciktāl tas nepieciešams konstitucionālās sūdzības iesniedzēja pamattiesību aizsardzībai, bet, no otras puses, jāievēro vienlīdzības princips un jāvērtē visu to personu situācija, kuras atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos ar konstitucionālās sūdzības iesniedzēju. Ja konstitucionālajā sūdzībā apstrīdētā tiesību norma attiecas uz plašu atšķirīgu situāciju kopumu, Satversmes tiesa precīzē, ciktāl tā izvērtēs apstrīdēto normu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2013. gada 24. oktobra sprieduma lietā Nr. 2012-23-01 11. punktu*). Tādējādi izskatāmajā lietā nepieciešams precizēt, kādā apjomā un attiecībā uz kurām personām izvērtējama apstrīdētās normas satversmība.

**12.2.** No lietas materiāliem izriet, ka apstrīdētā norma Pieteikuma iesniedzējam – fiziskajai personai – piemērota par neregistrēšanos pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, proti, par reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 85.–86. lp.*). Tomēr tiesisko seku ziņā apstrīdētā norma uz tajā minētajiem tiesību subjektiem attiecas vienādi neatkarīgi no šajā normā minētā pārkāpuma veida un tā, vai attiecīgā pārkāpuma izdarītājs ir fiziskā vai juridiskā persona.

Izvērtējot tiesību normas ietekmi gan uz personu, kurai soda nauda piemērota par reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu, gan personu, kurai soda nauda piemērota par dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpumu, neatkarīgi no tā, vai attiecīgā pārkāpuma izdarītājs ir fiziskā vai juridiskā persona, tiek nodrošināta lietas vispusīga un objektīva izskatīšana, kā arī procesuālā ekonomija un tādas tiesību sistēmas pastāvēšana, kurā pēc iespējas pilnīgāk un aptverošāk tiek novērsts regulējums, kas neatbilst Satversmei vai citām augstāka juridiska spēka tiesību normām (*sal. sk. Satversmes tiesas 2017. gada 24. novembra sprieduma lietā Nr. 2017-07-01 12.2. punktu*). Turklāt konkrētajā gadījumā, ņemot vērā Saeimas atbildes rakstā un pieaicināto personu viedokļos paustos apsvērumus, lietā esošie materiāli ir pietiekami, lai attiecībā uz visiem apstrīdētās normas tvērumā ietilpstošajiem nodokļu maksātājiem izvērtētu tās satversmību neatkarīgi no apstrīdētajā normā minētā pārkāpuma veida un tā, vai attiecīgā pārkāpuma izdarītājs ir fiziskā vai juridiskā persona.

Līdz ar to izskatāmajā lietā Satversmes tiesa izvērtēs, vai apstrīdētā norma, ciktāl tā nosaka soda naudu 100 procentu apmērā no valsts budžetā iemaksājamās nodokļa summas, atbilst Satversmes 105. pantam.

**13.** 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.”

**13.1.** Atbilstoši Satversmes tiesas judikatūrai gadījumos, kad tiek apstrīdēta tiesību normas atbilstība visam Satversmes 105. pantam, bet apstrīdētā norma neparedz īpašuma piespiedu atsavināšanu sabiedrības vajadzībām, izvērtējama vienīgi šīs normas atbilstība Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2020. gada 12. februāra sprieduma lietā Nr. 2019-05-01 16.1. punktu*).

Apstrīdētajā normā paredzētā soda naudas maksājuma veikšanas pienākums nozīmē nodokļu maksātāja naudas līdzekļu samazinājumu tādā gadījumā, ja nodokļu maksātājs izdarījis apstrīdētajā normā paredzētos pārkāpumus. Tādējādi apstrīdētā norma neattiecas uz īpašuma piespiedu atsavināšanu sabiedrības vajadzībām un tās satversmība ir vērtējama atbilstoši Satversmes 105. panta pirmo triju teikumu tvērumam.

**13.2.** Satversmes tiesa ir atzinusi, ka Satversmes 105. pants paredz gan īpašuma tiesību netraucētu īstenošanu, gan arī valsts iespēju sabiedrības interesēs ierobežot šīs tiesības. Tādējādi minētais pants, no vienas puses, ietver valsts pienākumu nodrošināt īpašuma tiesību aizsardzību, taču, no otras puses, dod valstij arī tiesības noteiktā apjomā un kārtībā iejaukties īpašuma tiesību izmantošanā. Ar „tiesībām uz īpašumu” Satversmes 105. panta izpratnē saprotamas visas mantiska rakstura tiesības, kuras tiesīgā persona var izlietot par labu sev un ar kurām tā var rīkoties pēc savas gribas, piemēram, īpašums Civillikuma 927. panta izpratnē. Arī personas naudas līdzekļi ir tiesību uz īpašumu objekts (*sk. Satversmes tiesas 2020. gada 28. septembra sprieduma lietā Nr. 2019-37-0103 15.2. punktu*).

Tādējādi nodokļu maksātāja mantas, kuras samazinājumu rada apstrīdētajā normā noteiktais pienākums maksāt soda naudu, aizsardzība ietilpst Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos noteikto tiesību uz īpašumu tvērumā.

**13.3.** Satversmes tiesa ir atzinusi, ka normatīvajos tiesību aktos noteikts obligāta maksājuma veikšanas pienākums vienmēr nozīmē tiesību uz īpašumu ierobežojumu (*sk. Satversmes tiesas 2020. gada 20. marta sprieduma lietā Nr. 2019-10-0103 23. punktu*). Arī mantiska rakstura soda samaksas pienākums vienmēr aizskar personas tiesības uz īpašumu. Tādējādi apstrīdētajā normā noteiktais pienākums veikt tajā paredzēto soda naudas maksājumu aizskar nodokļu maksātāja īpašumu, proti, rada nodokļu maksātāja mantas samazinājumu.

**Līdz ar to apstrīdētā norma nodokļu maksātājam ierobežo Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos ietvertās tiesības uz īpašumu.**

**14.** Lai izvērtētu Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos ietverto pamattiesību ierobežojuma satversmību, jānoskaidro:

- 1) vai pamattiesību ierobežojums ir noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu;
- 2) vai šim ierobežojumam ir leģitīms mērķis;
- 3) vai šis ierobežojums ir samērīgs ar tā leģitīmo mērķi (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2018. gada 6. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-21-01 14. punktu*).

**15.** Lai noskaidrotu, vai pamattiesību ierobežojums ir noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu, jāpārbauda:

- 1) vai likums ir pieņemts, ievērojot normatīvajos aktos paredzēto kārtību;
- 2) vai likums ir izsludināts un publiski pieejams atbilstoši normatīvo aktu prasībām;
- 3) vai likums ir pietiekami skaidri formulēts, lai persona varētu izprast no tā izrietošo tiesību un pienākumu saturu un paredzēt tā piemērošanas sekas (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2018. gada 6. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-21-01 15. punktu*).

Pamattiesību ierobežojumam jābūt noteiktam tādā likumdošanas procesā, kas atbilst labas likumdošanas principam (*sal. sk. Satversmes tiesas 2019. gada 6. marta sprieduma lietā Nr. 2018-11-01 18.1. punktu un 2019. gada 7. jūnija sprieduma lietā Nr. 2018-15-01 13.2. punktu*).

**15.1.** Saeima apstrīdēto normu pieņēma ar 2009. gada 21. maija likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””. Saeima attiecīgo likumprojektu izskatīja trijos lasījumos. Valsts prezidents 2009. gada 9. jūnijā izsludināja likumu oficiālajā laikrakstā „Latvijas Vēstnesis” Nr. 89 normatīvajos tiesību aktos noteiktajā kārtībā.

**15.2.** Satversmes tiesa ir atzinusi, ka tiesību normai, kas ierobežo personas pamattiesības, jābūt gan saprotamai, gan paredzamai. Proti, tiesību normai jābūt formulētai tik precīzi un skaidri, lai persona varētu izprast no tās izrietošo tiesību un pienākumu saturu un paredzēt tās piemērošanas sekas, kā arī tā, lai norma nodrošinātu aizsardzību pret tās patvaļīgu piemērošanu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2015. gada 8. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2014-34-01 14. punktu*).

No apstrīdētās normas nodokļu maksātājs var secināt un paredzēt tiesiskās sekas, kādas iestāsies gadījumā, ja viņš izdarīs reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu vai dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpumu. Proti, nodokļu administrācija šādā gadījumā nodokļu maksātājam piemēros soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas. Tādējādi apstrīdētās normas formulējums ir pietiekami skaidrs, persona var izprast tās saturu un paredzēt tās piemērošanas sekas.

**Līdz ar to apstrīdētajā normā ietvertais pamattiesību ierobežojums ir noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu.**

**16.** Ikviena pamattiesību ierobežojuma pamatā ir jābūt apstākļiem un argumentiem, kādēļ tas vajadzīgs, proti, ierobežojums tiek noteikts svarīgu interešu – leģitīma mērķa – labad (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2015. gada 13. oktobra sprieduma lietā Nr. 2014-36-01 18. punktu*).

Satversmes tiesas procesā pienākums uzrādīt un pamatot pamattiesību ierobežojuma leģitīmo mērķi visupirms ir institūcijai, kas izdevusi apstrīdēto aktu, konkrētajā gadījumā – Saeimai (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2020. gada 12. februāra sprieduma lietā Nr. 2019-05-01 20. punktu*).

Saeima norāda, ka ar normām, kas paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu, tiek veicināta atbilstoša un savlaicīga nodokļu maksāšana. Proti, nodokļu maksātājs tiek atturēts no nodokļu likumu pārkāpuma izdarīšanas, bet pārkāpumu izdarījušais nodokļu maksātājs tiek sodīts, lai atturētu to, kā arī citus nodokļu maksātājus no turpmāku pārkāpumu izdarīšanas. Tādējādi apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis esot sabiedrības labklājības aizsardzība.

**16.1.** Satversmes ievadā noteikts, ka Latvijas valsts ir izveidota citstarp tādēļ, lai nodrošinātu Latvijas tautas un ikviena brīvību un sekmētu labklājību. Par šo mērķu nodrošināšanas instrumentu ir uzskatāms citstarp valsts budžets un valsts rīcībā esošie finanšu līdzekļi (*sal. sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01 25.2. punktu*).

Atbilstoši Satversmes 66. panta pirmajai daļai Saeima ik gadus pirms saimnieciskā gada sākšanās lemj par valsts ienākumu un izdevumu budžetu. Proti, likumdevējam ir pienākums lemt par budžeta ieņēmumu nodrošināšanas veidiem. No Likuma par budžetu un finanšu vadību I daļas un 1. panta, kā arī likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 1. punkta izriet, ka viens no likumdevēja izraudzītajiem budžeta ieņēmumu nodrošināšanas un attiecīgi valsts un pašvaldību funkciju finansēšanas veidiem ir saskaņā ar nodokļu likumiem iekasētie vai saņemtie nodokļi. Nodokļu ieņēmumi kalpo valsts un atsevišķos gadījumos arī pašvaldību institūcijām nepieciešamo izdevumu segšanai.

Nodokļu ieņēmumu nodrošināšana ir tieši saistīta ar personas konstitucionālajiem pienākumiem pret Latvijas valsti. Personas konstitucionālie pienākumi ir vērsti uz Latvijas valsts pamatnormā ietvertās suverēna gribas – dzīvot demokrātiskā tiesiskā valstī – ilgtspējīgu īstenošanu. Savukārt šādu pienākumu nepildīšana apdraud ikvienas demokrātiskas tiesiskas valsts pastāvēšanu (*sal. sk. arī: Weiler J. H. H. The Crumbling of European Democracy*).

*In.: Graber M. A., Levinson S., Tushnet M. (Eds.) Constitutional Democracy in Crisis? New York: Oxford University, 2018, p. 632).*

Satversmes ievadā ir atgādināts, ka ikvienam jā rūpējas par sevi, saviem tuviniekiem un sabiedrības kopējo labumu, izturoties atbildīgi pret citiem, kā arī nākamajām paaudzēm. Šīs rūpes izpaužas, personai pildot citstarp tai Satversmes 66. pantā ietverto konstitucionālo pienākumu maksāt nodokļus un tā uzņemas atbildību par sabiedrības vajadzību apmierināšanu un Latvijas valsts uzturēšanu (*sal. sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01 26. punktu*).

**16.2.** Līdz ar Latvijas pievienošanos Eiropas Savienībai Eiropas Savienības tiesības ir kļuvušas par neatņemamu Latvijas tiesību sistēmas sastāvdaļu. Tādējādi, gan pieņemot nacionālās tiesību normas, gan noskaidrojot nacionālo tiesību normu saturu un piemērojot tās, ir jāņem vērā demokrātiju stiprinošās Eiropas Savienības tiesību normas un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā nostiprinātā to interpretācija (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2020. gada 11. jūnija sprieduma lietā Nr. 2019-12-01 23.1. punktu*).

Atbilstoši Līguma par Eiropas Savienības darbību 325. panta pirmajai daļai Eiropas Savienība un dalībvalstis apkaro krāpšanu un citādu nelikumīgu Eiropas Savienības finanšu intereses apdraudošu rīcību, saskaņā ar šo pantu veicot pasākumus, kuriem jāattur no šādas rīcības, kā arī jānodrošina efektīva aizsardzība dalībvalstīs, kā arī Savienības iestādēs un struktūrās. Minētā panta otrā daļa noteic: lai novērstu krāpšanu, kas apdraud Savienības finanšu intereses, dalībvalstis veic tādus pašus pasākumus, kādus tās veic, lai novērstu krāpšanu, kas apdraud viņu pašu finanšu intereses.

No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izriet: Eiropas Savienības pašas resursos ietilpst ieņēmumi, kas gūstami, piemērojot vienotu likmi pievienotās vērtības nodokļa bāzei, kura noteikta saskaņā ar Eiropas Savienības tiesībām. Tādējādi pastāv tieša saikne starp ieņēmumiem, kas atbilstoši Eiropas Savienības tiesībām gūti no pievienotās vērtības nodokļa, un atbilstošu pievienotās vērtības nodokļa resursu nodošanu Eiropas Savienības budžetam (*sk., piemēram, Eiropas Savienības Tiesas 2013. gada 26. februāra sprieduma lietā C-617/10 „Åkerberg*

*Fransson*” 26. punktu). Proti, ieņēmumi, kurus dalībvalstis gūst, iekasējot pievienotās vērtības nodokli, skar arī Eiropas Savienības finanšu intereses.

Ievērojot Līguma par Eiropas Savienību 3. pantā noteikto, Eiropas Savienības budžeta līdzekļi tiek izmantoti citstarp brīvības, drošības un tiesiskuma telpas uzturēšanai, kā arī iekšējā tirgus izveidei. Tātad arī to nodokļu iekasēšana, kuru ieņēmumi tiek novirzīti Eiropas Savienības budžetā, veicina sabiedrības vajadzību apmierināšanu.

**16.3.** Satversmes tiesa ir atzinusi, ka valstij ir pienākums sabiedrības labklājības interesēs izveidot efektīvu nodokļu iekasēšanas sistēmu (sk. *Satversmes tiesas 2013. gada 15. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2012-18-01 17. punktu*). Turklāt nodokļu likumu tiesiskais regulējums kā tāds nebūtu pietiekams, ja nefunkcionētu iedarbīga pārkāpumu novēršanas sistēma (sk. *Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 11. punktu*).

Nodokļu iekasēšanas sistēmas efektivitāte ir saistīta ar nodokļu maksātāju pienākumu izpildi, tādēļ valstij ir pienākums īstenot pasākumus, kas veicina un nodrošina nodokļu maksātāju saistību izpildi. Ja valsts šo pienākumu nepildītu pienācīgi un attiecīgi gūtu mazākus nodokļu ieņēmumus, tās spēja pildīt jebkādas funkcijas būtu ierobežota (sk.: *Hood C. The Tax State in the Information Age. In: Paul T. V., Ikenberry G. J., Hall J. A. (Eds.) The Nation-State in Question. Princeton: Princeton University, 2003, p. 213*). Turklāt šādā situācijā tiktu apdraudēta demokrātiskas tiesiskas valsts iekārtā pastāvošo institūciju darbība (sal. sk.: *Levi M. Of Rule and Revenue. Berkeley: University of California, 1988, p. 2*). Tātad minētā pienākuma izpilde sekmē arī demokrātiskas valsts iekārtas aizsardzību.

**Līdz ar to apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmie mērķi ir šādi – sabiedrības labklājības un demokrātiskas valsts iekārtas aizsardzība.**

**17.** Noskaidrojot, vai apstrīdētajā normā ietvertais pamattiesību ierobežojums ir samērīgs, Satversmes tiesa pārbauda:



- 1) vai ierobežojums ir piemērots leģitīmā mērķa sasniegšanai;
- 2) vai mērķi nav iespējams sasniegt ar citiem, indivīda pamattiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem;
- 3) vai labums, ko gūst sabiedrība no noteiktā ierobežojuma, ir lielāks par indivīdam nodarīto kaitējumu.

Ja, izvērtējot tiesību normu, tiek atzīts, ka tajā ietvertais pamattiesību ierobežojums neatbilst kaut vienam no šiem kritērijiem, apstrīdētā norma neatbilst samērīguma principam un ir prettiesiska (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2020. gada 11. decembra sprieduma lietā Nr. 2020-26-0106 18. punktu*).

Apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda ir piemērojama reģistrēšanās pienākuma pārkāpuma un dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpuma gadījumos. Šo pienākumu juridiskā daba ir atšķirīga, tādēļ, pārbaudot apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma atbilstību samērīguma principam, Satversmes tiesa likumdevēja izraudzīto līdzekli vērtēs attiecībā uz katru no apstrīdētajā normā paredzētajiem pārkāpumiem.

**18.** Likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmā mērķa sasniegšanai, ja ar konkrēto regulējumu šis mērķis tiek sasniegts (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 7. oktobra sprieduma lietā Nr. 2010-01-01 13. punktu*).

Pieteikuma iesniedzējs norāda, ka likumdevēja izraudzītais līdzeklis nav piemērots apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmā mērķa sasniegšanai. Proti, apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda radot tādu finanšu slogu, kas liedzot nodokļu maksātājam turpināt saimniecisko darbību un maksāt nodokļus, tādējādi mazinot arī sabiedrības labklājību. Savukārt Saeima uzskata, ka, paredzot soda naudu par nodokļu pārkāpumiem, tiek veicināta atbilstoša un savlaicīga nodokļu maksāšana. Līdz ar to apstrīdētā norma esot piemērota tajā ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmā mērķa sasniegšanai.

**18.1.** Reģistrēšanās pienākuma pārkāpuma gadījumā nodokļu maksātājs nav izpildījis tam normatīvajos tiesību aktos noteikto prasību reģistrēties konkrēta nodokļa maksātāju reģistrā. Šis pārkāpums parasti izpaužas, nodokļu maksātājam

reģistrējoties kā saimnieciskās darbības veicējam, bet neregistrējoties kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājam un attiecīgi neapņēmis un nemaksājis pievienotās vērtības nodokli par veiktajiem darījumiem.

Apstrīdētajā normā paredzētā reģistrēšanās pienākuma pārkāpējam ir pienākums maksāt konkrēto nodokli neatkarīgi no tā, vai tas ir reģistrējies kā attiecīgā nodokļa maksātājs, jo šis pārkāpums apgrūtina nodokļa iekasēšanu. Proti, ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepilnīga informācija par personām, kurām konkrēts nodoklis jāmaksā, mazinās attiecīgā nodokļa iekasēšanas efektivitāte (*sal. sk.: Hood C. The Tax State in the Information Age. In: Paul T. V., Ikenberry G. J., Hall J. A. (Eds.) The Nation-State in Question. Princeton: Princeton University, 2003, p. 213; Rozas J. A. Comment Report: Tax Penalties in a Cooperative Compliance Framework. In: Seer R., Wilms A. L. (Eds.) Surcharges and Penalties in Tax Law. 2015 EATLP Congress Milan, 28–30 May 2015. Amsterdam: IBFD, 2016, p. 45).*

Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi uz to, ka pienākumam reģistrēties pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā ir formāls raksturs, un atzinusi, ka par šā pienākuma neizpildi paredzētā soda mērķis nav nodrošināt nodokļa iekasēšanu no tā maksātāja, tomēr tas neliedz dalībvalstīm savos tiesību aktos noteikt par šā pienākuma neizpildi sodus, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu un izvairītos no krāpšanās (*sal. sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012. gada 19. jūlija sprieduma lietā C-263/11 „Rēdlihs” 45., 48. un 49. punktu*). Līdzīgas atziņas paustas arī Senāta judikatūrā (*sk., piemēram, Senāta Administratīvo lietu departamenta 2013. gada 27. novembra sprieduma lietā Nr. SKA-430/2013 14. punktu*).

Paredzot juridisku atbildību par reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu, nodokļu maksātājs tiek motivēts šo pienākumu pildīt. Proti, apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda, kas bez individuāla izvērtējuma piemērojama reģistrēšanās pienākuma pārkāpuma gadījumā, ir vērsta uz nodokļu maksātāja uzvedības ietekmēšanu, un tai ir preventīva iedarbība. Tātad apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda, kas bez individuāla izvērtējuma piemērojama reģistrēšanās pienākuma pārkāpuma gadījumā, sekmē nodokļu iekasēšanas efektivitāti un tādējādi netieši

veicina valsts un Eiropas Savienības finanšu aizsardzību, vienlaikus nodrošinot demokrātiskā valsts iekārtā pastāvošo institūciju darbību.

**18.2.** Dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpuma gadījumā nodokļu maksātājs nav apstrīdētajā normā noteiktajā kārtībā nodokļu administrācijai iesniedzis nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas vai nodokļu administrācijas pieprasītos saimnieciskās darbības un grāmatvedības dokumentus, bez kuriem nodokļu administrācija nevar noteikt maksājamā nodokļa summu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>2</sup> panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu maksātājs noteiktajā termiņā sniedz šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās informatīvās deklarācijas vai pēc nodokļu administrācijas amatpersonas pieprasījuma papildu informāciju (saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinošus dokumentus, grāmatvedības uzskaites dokumentus, kā arī citu informāciju, kas raksturo darbības, kuras ietekmēja vai varēja ietekmēt nodokļu aprēķinu un nomaksu), kuru nesauņemot nav iespējama vai ir apgrūtināta konkrētā vai cita nodokļu maksātāja budžetā iemaksājamās nodokļa summas vai pārmaksas summas noteikšana. Līdzīgas prasības ietvertas arī konkrēto nodokļu likumos. Tajās ir konkretizēts nodokļu maksātāja sadarbības pienākums, kas izriet no personas konstitucionālā pienākuma maksāt nodokļus. Savukārt dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpums pēc būtības ir saistīts ar nodokļu maksātāja sadarbības pienākuma neizpildi (*sk. arī Ievas Liepiņas un Santas Ozolas viedokli lietas materiālu 2. sēj. 49. lp.*).

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34. panta ceturtā daļa nosaka: ja nav iespējams noteikt nodokļa lielumu, nodokļu administrācija nosaka ar nodokli aplikamo bāzi un nodokļa summu uz aprēķinu pamata atbilstoši nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām. Tas nozīmē, ka dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpuma gadījumā nodokļu administrācijai nodokļa summas aprēķināšanā nepieciešams ieguldīt papildu resursus. Turklāt šajā gadījumā nodokļu maksātāja rīcības rezultātā tiek kavēta nodokļu maksātāja saistību izpilde un budžeta ieņēmumu ieguve. Tādējādi dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpuma gadījumā tiek ne vien mazināta nodokļu iekasēšanas efektivitāte, bet

arī tieši apdraudētas valsts un noteiktos apstākļos arī Eiropas Savienības finanšu intereses.

Tiesiskajā sistēmā, kur nodokļu jomā nodokļu maksātājam ir pienākums sadarboties ar nodokļu administrāciju, sodošā rakstura līdzekļu galvenā funkcija ir preventīva, proti, novērst, mazināt un paredzēt nodokļu saistību neizpildes risku (sk.: Rozas J. A. *Comment Report: Tax Penalties in a Cooperative Compliance Framework*. In: Seer R., Wilms A. L. (Eds.) *Surcharges and Penalties in Tax Law. 2015 EATLP Congress Milan, 28–30 May 2015. Amsterdam: IBFD, 2016, p. 54*). Arī apstrīdētajā normā paredzētajai soda naudai, kas bez individuāla izvērtējuma piemērojama dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpuma gadījumā, ir preventīva iedarbība. Tādējādi tiek sekmēta nodokļu iekasēšanas efektivitāte un aizsargātas valsts un Eiropas Savienības finanšu intereses, turklāt nodrošinot arī demokrātiskā valsts iekārtā pastāvošo institūciju darbību.

**18.3.** Satversmes tiesa secina: likumdevējam, pildot tā pienākumu nodrošināt nodokļu ieņēmumus valsts budžetā un nosakot sodu politiku nodokļu jomā, ir zināma rīcības brīvība, ciktāl tiek ievēroti vispārējie tiesību principi un citas Satversmes normas, Eiropas Savienības tiesības un starptautiskās tiesības. Viena no šīs rīcības brīvības izpausmēm ir iespēja noteikt sodošā rakstura līdzekļu nodokļu maksātāja uzvedības ietekmēšanai, lai tādējādi nodrošinātu nodokļu ieņēmumus. Apstrīdētajā normā noteiktā soda nauda, kas bez individuāla izvērtējuma piemērojama reģistrēšanās pienākuma pārkāpuma un dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpuma gadījumā, ir uzskatāma par šādu sodošā rakstura līdzekli.

Tādējādi apstrīdētajā normā ietvertais pamattiesību ierobežojums veicina sabiedrības labklājības un demokrātiskas valsts iekārtas aizsardzību gan reģistrēšanās pienākuma pārkāpuma, gan dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpuma gadījumā.

**Līdz ar to likumdevēja izraudzītais līdzeklis ir piemērots apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmo mērķu sasniegšanai.**

**19.** Pārbaudot to, vai izraudzītie līdzekļi ir nepieciešami leģitīmo mērķu sasniegšanai, Satversmes tiesa izvērtē, vai leģitīmos mērķus nav iespējams sasniegt ar citiem, indivīda pamattiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem, kuri būtu tikpat iedarbīgi.

Pieteikuma iesniedzējs uzskata, ka līdzeklis, kas viņa pamattiesības ierobežotu mazāk, varētu būt tāds tiesiskais regulējums, kas pieļautu soda naudas apmēra individualizāciju, atkāpjoties no fiksētās likmes. Turpretī Saeima norāda, ka apstrīdētajā normā paredzēto pārkāpumu gadījumos jau ir iespējama zināma individualizācija.

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka likumdevējam, nosakot to, kāds sods piemērojams par konkrēta nodarījuma izdarīšanu, ir zināma rīcības brīvība (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2011. gada 6. janvāra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2010-31-01 5. punktu*). Tomēr, pieņemot tiesisko regulējumu, kas paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu, valsts pienākums ir, cik vien to pieļauj konkrēto tiesisko attiecību raksturs, nodrošināt soda individualizāciju, proti, tā atbilstību izdarītajam pārkāpumam (*sal. sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 11. punktu*). Arī Eiropas Savienības Tiesa norāda, ka dalībvalstu paredzētajām sankcijām par nodokļu pārkāpumiem, kas skar Eiropas Savienības finanšu intereses, ir jāatbilst samērīguma principam. Proti, par nodokļu pārkāpumiem paredzētie sodi nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams, lai sasniegtu pareizas nodokļu uzlikšanas un iekasēšanas, kā arī krāpšanas novēršanas mērķus. Lai pārbaudītu, vai sods atbilst samērīguma principam, jāņem vērā citstarp pārkāpuma raksturs, aizskārums, par kuru sods noteikts, pakāpe un soda apmēra noteikšanas līdzekļi (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2017. gada 26. aprīļa sprieduma lietā C-564/15 „Farkas” 59. un 60. punktu*).

Eiropas Sadarbības un attīstības organizācija, starp kuras dalībvalstīm no 2016. gada 1. jūlija ir Latvija, izstrādājusi Vadlīnijas nodokļu saistību neizpildes riska pārvaldībai – rekomendējoša rakstura autoritatīvu dokumentu. No minētajām vadlīnijām izriet: par nodokļu pārkāpumiem paredzēto sodu efektivitāte tiek nodrošināta visaugstākajā līmenī, ja sodu piemērošanā tiek pieļauta to bardzības

gradācija atbilstoši ar konkrēto pārkāpumu saistītajam riskam. Turklāt nodokļu maksātāja individuālo apstākļu izvērtējums ir viens no instrumentiem, kas nodokļu maksātājam var radīt pārliecību par to, ka attiecīgie nodokļu saistību izpildes veicināšanas pasākumi ir taisnīgi. Šāda izvērtējuma pastāvēšana tādās nodokļu maksātāja un nodokļu administrācijas tiesiskajās attiecībās, kas pamatotas uz savstarpēju sadarbību, savukārt sekmētu nodokļu maksātāja uzticēšanos nodokļu administrācijai un attiecīgi arī labprātīgu nodokļu saistību izpildi (*sk.: OECD Guidance Note. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Pieejams: [www.oecd.org](http://www.oecd.org); sk. arī: Feld L. P., Frey B. S. Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact. Pieejams: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)*). Valsts īstenotajiem kontroles pasākumiem vajadzētu būt atšķirīgiem atkarībā no nodokļu maksātāja pieļautā pārkāpuma rakstura (*sal. sk.: Lederman L. Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes. In: Seer R., Wilms A. L. (Eds.) Surcharges and Penalties in Tax Law. 2015 EATLP Congress Milan, 28–30 May 2015. Amsterdam: IBFD, 2016, p. 39*).

Līdz ar to Satversmes tiesai izskatāmajā lietā jāpārbauda, vai apstrīdētajā normā paredzētās soda naudas apmēra individualizācija reģistrēšanās pienākuma pārkāpuma un dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpuma gadījumos atbilstoši šo pārkāpumu raksturam ir nepieciešama.

**20.** Prasība, ka saimnieciskās darbības veicējam jāreģistrējas kā konkrēta nodokļa maksātājam, ir formāla (*sk. šā sprieduma 18.1. punktu*). Tās neievērošana neliedz nodokļu administrācijai veikt kontroles pasākumus un iekasēt nepieciešamos nodokļu maksājumus.

**20.1.** Reģistrēšanās pienākuma pārkāpums var izpausties dažādi. Proti, ir iespējamas gan situācijas, kad tas tiek izdarīts nezināšanas vai neuzmanības dēļ, gan situācijas, kad tas tiek izdarīts apzinātas ļaunprātības dēļ un ir saistīts ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Tas nozīmē, ka apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda attiecībā uz reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu vienādi regulē tādas situācijas, kurās attiecīgā pārkāpuma kaitīguma pakāpe ir atšķirīga.

Tātad par reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu piemērojamās soda naudas individualizācija atbilstoši šā pārkāpuma raksturam ir nepieciešama.

Saeima ir norādījusi uz vairākiem juridiskiem mehānismiem, kas, pēc tās ieskata, nodrošina par reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu noteiktās soda naudas individualizāciju. Proti, nodokļu administrācija varot nodokļu maksātājam sniegt sākotnējas konsultācijas, piemērojot principu „konsultē vispirms”, izvēlēties tādu veicamās nodokļu maksātāja pārbaudes veidu, kurā apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda nevar tikt piemērota, kā arī samazināt soda naudas apmēru, ja ar nodokļu maksātāju tiek slēgts vienošanās līgums. Tāpat mazāka apmēra soda naudas noteikšana esot iespējama, precizējot nodokļu deklarāciju likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.<sup>2</sup> panta otrajā daļā noteiktajā kārtībā.

Tomēr šie juridiskie mehānismi tiesisko seku veidā ir ietverti tiesību normās, kuru tiesiskais sastāvs atšķiras no apstrīdētās normas tiesiskā sastāva. Proti, šie mehānismi ir piemērojami citās situācijās. Konkrētāk – princips „konsultē vispirms” tiek piemērots pirms nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas, savukārt, noslēdzot vienošanās līgumu un nodokļu maksātājam piekrītot papildus aprēķinātā nodokļa maksājuma un nokavējuma naudas apmēram, nodokļu administrācija atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41. panta sestajai daļai atceļ 50 procentus no aprēķinātās soda naudas, atsevišķi nevērtējot nodokļu maksātāja apstākļus. Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.<sup>2</sup> panta pirmajai un otrajai daļai nodokļu maksātājs var precizēt nodokļu deklarāciju pirms nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas, tātad arī šajā normā paredzētā soda nauda atšķirībā no apstrīdētajā normā paredzētās soda naudas netiek piemērota nodokļu revīzijas (audita) rezultātā. Turklāt tas apstāklis, ka citu nodokļu kontroles veidu piemērošanas rezultātā nodokļu maksātājam soda nauda nevar tikt piemērota, neietekmē nodokļu revīzijas (audita) rezultātā noteiktās soda naudas atbilstību un samērīgumu. Veicamās pārbaudes veids katrā konkrētajā gadījumā tiek noteikts atbilstoši konstatētajiem riskiem, lai nodrošinātu nodokļu administrācijas resursu efektīvu izmantošanu un atbilstošu un operatīvu nodokļu iekasēšanu (*sk. Valsts ieņēmumu dienesta viedokli lietas materiālu 2. sēj. 10.–11. lp.*).

Tādējādi Saeimas norādītie juridiskie mehānismi nav uzskatāmi par tādiem, kas nodrošinātu apstrīdētajā normā paredzētās soda naudas apmēra individualizāciju reģistrēšanās pienākuma pārkāpuma gadījumā.

**20.2.** Satversmes tiesa atzinusi, ka saudzējošāks līdzeklis ir nevis jebkurš cits, bet tikai tāds līdzeklis, ar kuru leģitīmo mērķi var sasniegt vismaz tādā pašā kvalitātē (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 7. oktobra sprieduma lietā Nr. 2010-01-01 14. punktu un 2020. gada 11. decembra sprieduma lietā Nr. 2020-26-0106 20. punktu*). Turklāt saudzējošāks līdzeklis ir nevis jebkurš cits, bet tikai tāds līdzeklis, ar kuru leģitīmo mērķi var sasniegt vismaz tādā pašā kvalitātē un kurš no valsts un sabiedrības neprasa nesamērīgi lielu ieguldījumu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2021. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2020-36-01 19.3.3. punktu*).

Apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda var tikt piemērota tikai nodokļu revīzijas (audita) gadījumā. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 16. punkts noteic, ka nodokļu revīzija (audits) ir nodokļu administrācijas pārbaude, kad tiek kontrolēta viena vai vairāku nodokļu, nodokļu deklarācijas posteņu vai nodevu un citu valsts noteikto maksājumu aprēķināšanas, maksāšanas un ieskaitīšanas budžetā pareizība un atbilstība normatīvajiem aktiem noteiktā taksācijas periodā. Nodokļu revīzijas (audita) jēga ir nevis radīt jaunu, iepriekš nebijušu nodokļu maksāšanas pienākumu, bet gan pārbaudīt, vai un kā nodokļu maksātājs ir pildījis no likuma izrietošo nodokļu maksāšanas pienākumu (*sk. Senāta Administratīvo lietu departamenta 2017. gada 31. maija sprieduma lietā Nr. SKA-116/2017 8. punktu*).

Nodokļu administrācija nodokļu revīziju (auditu) veic gadījumos, kad nodokļu maksātāja datu izvērtējuma nodokļu ieņēmumu riska jomā (risku analīzes) rezultātā konstatēts augsts nodokļu saistību neizpildes risks (*sk. Valsts ieņēmumu dienesta viedokli lietas materiālu 2. sēj. 14. lp.*). Šā iemesla dēļ nodokļu revīzijas (audita) rezultātā tiek aprēķināti papildu nodokļi, taču apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda tiek piemērota reti. Piemēram, 2019. gadā nodokļu administrācija veikusi 497 nodokļu revīzijas (auditus), taču soda nauda 100 procentu apmērā tikusi aprēķināta tikai 10 gadījumos (*sk. Finanšu ministrijas viedokli lietas*



*materiālu 2. sēj. 6. lp.*). Tā kā apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda tiek piemērota salīdzinoši reti, secināms, ka soda naudas apmēra individualizācija reģistrēšanās pienākuma pārkāpuma gadījumā neprasa pārmērīgu valsts vai sabiedrības resursu ieguldījumu.

Tādējādi apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmos mērķus attiecībā uz reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu ir iespējams sasniegt ar mazāk ierobežojošiem līdzekļiem. Tas nozīmē, ka apstrīdētajā normā ietvertais pamattiesību ierobežojums neatbilst samērīguma principam.

**Līdz ar to apstrīdētā norma, ciktāl tā bez individuāla izvērtējuma paredz soda naudu 100 procentu apmērā no valsts budžetā iemaksājamās nodokļa summas par reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu, neatbilst Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem.**

**21.** Dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpums ir viena no nodokļu maksātāja sadarbības pienākuma neizpildes izpausmēm (*sk. šā sprieduma 18.2. punktu*).

No likuma „Par grāmatvedību” 1. panta un 2. panta pirmās daļas izriet, ka personai, kas veic saimniecisko darbību, ir pienākums kārtot grāmatvedību. Grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi attiecīgās personas saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas šīs personas mantas stāvoklī. Grāmatvedību kārtot tā, lai objektīvi būtu iespējams gūt patiesu un skaidru priekšstatu par personas finansiālo stāvokli bilances datumā, tās darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Turklāt no minētā likuma 6., 7. un 10. panta izriet: personai, kas veic saimniecisko darbību, ir pienākums arī glabāt gan saimnieciskās darbības dokumentus, gan grāmatvedības dokumentus. Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15. panta pirmās daļas 3. punkts uzliek nodokļu maksātājam pienākumu iesniegt nodokļu administrācijai šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas un informatīvās deklarācijas normatīvajos aktos noteiktajā termiņā. Tādējādi apstrīdētās normas subjektiem ir normatīvajos aktos noteikts pienākums sagatavot un glabāt

apstrīdētajā normā minētos dokumentus un šis pienākums ir izpildāms neatkarīgi no tā, vai nodokļu administrācija ir uzsākusi nodokļu revīziju (auditu) un pieprasījusi minētos dokumentus.

Apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda par dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpumu maksājama tikai tad, ja nodokļu maksātājs apstrīdētajā normā minētos dokumentus nav iesniedzis nodokļu administrācijas noteiktajā termiņā un pat 30 dienu laikā pēc tā beigām. Tā kā nodokļa maksātājam ir pienākums minētos dokumentus glabāt neatkarīgi no nodokļu administrācijas pieprasījuma, tipiskā gadījumā dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpums liecina par nodokļu maksātāja apzinātu rīcību, kuras nolūks ir izvairīšanās no nodokļu nomaksas (*sk. arī Ievas Liepiņas un Santas Ozolas viedokli lietas materiālu 2. sēj. 49. lp.*).

Apstrīdētajā normā paredzētās soda naudas apmēra individualizācijas iespēja nevar tikt uzskatīta par pašmērķi. Ja konkrēto pārkāpumu raksturo pietiekami vienveidīgi apstākļi, likumdevējs var noteikt tādu soda naudas apmēru, kas tipiskā gadījumā ir nemainīgs. Arī tiesību doktrīnā norādīts, ka par nodokļu pārkāpumiem uzliedzamo sodu individualizācija vien nepadarīs personas, kas apzināti un ļaunprātīgi neievēro nodokļu jomu regulējošus normatīvos tiesību aktus, par priekšzīmīgiem nodokļu maksātājiem (*sk.: Lederman L. Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes. In: Seer R., Wilms A. L. (Eds.) Surcharges and Penalties in Tax Law. 2015 EATLP Congress Milan, 28–30 May 2015. Amsterdam: IBFD, 2016, p. 39*). Tādējādi apstrīdētajā normā paredzētās soda naudas apmēra individualizācija dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpuma gadījumā atbilstoši šā pārkāpuma raksturam tipiskā gadījumā nav nepieciešama.

**Līdz ar to nepastāv citi, saudzējošāki līdzekļi, ar kuriem apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmos mērķus attiecībā uz dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpumu būtu iespējams sasniegt vismaz tādā pašā kvalitātē.**

**22.** Izvērtējot pamattiesību ierobežojuma atbilstību samērīguma principam, jāpārlicinās arī par to, vai nelabvēlīgās sekas, kas personai rodas tās pamattiesību ierobežojuma rezultātā, nav lielākas par labumu, ko no šā ierobežojuma gūst sabiedrība kopumā. Proti, ir jānoskaidro lietā līdzsvarojamās intereses un tas, kurai no šīm interesēm un tiesībām būtu piešķirama prioritāte (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 7. oktobra sprieduma lietā Nr. 2010-01-01 15. punktu*).

Izskatāmajā lietā Satversmes tiesai jāatrod līdzsvars starp nodokļu maksātāja tiesībām uz īpašumu un valsts pienākumu izveidot tādu nodokļu iekasēšanas sistēmu, kas ir efektīva un attiecīgi veicina sabiedrības labklājības un demokrātiskas valsts iekārtas aizsardzību.

**22.1.** Satversmes tiesa ir atzinusi, ka nodokļu regulējumam, kas paredz atbildību par nodokļu likumu pārkāpšanu, ir jābūt efektīvam. Tā efektivitāti garantē gan soda neizbēgamība, gan soda bardzība (*sal. sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 11. punktu*). Arī no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izriet, ka sankcijām, kas paredzētas par nodokļu pārkāpumiem, jāatbilst efektivitātes principam. Piemēram, dalībvalsts noteiktajiem sodiem jābūt efektīviem un atturošiem, lai apkarotu pievienotās vērtības nodokļa jomā saskaņoto noteikumu pārkāpumus un aizsargātu Eiropas Savienības finanšu intereses (*sal. sk. Eiropas Savienības Tiesas 2018. gada 2. maija sprieduma lietā C-574/15 „Scialdone” 33. punktu un 2019. gada 17. janvāra sprieduma lietā C-310/16 „Dzivev” 30. punktu*).

Tādējādi, lai atzītu, ka nelabvēlīgās sekas, kas nodokļu maksātājam rodas tā pamattiesību ierobežojuma rezultātā, nav lielākas par labumu, ko no šā ierobežojuma gūst sabiedrība kopumā, Satversmes tiesai izskatāmajā lietā jāpārbauda, vai apstrīdētajā normā paredzētā soda nauda dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpuma gadījumā ir efektīva un atturoša.

**22.2.** Tiesību doktrīnā atzīts: tas, vai nodokļu soda naudas apmērs ir efektīvs un atturošs, ir atkarīgs no kopējās sociālās un ekonomiskās situācijas, tostarp ēnu ekonomikas īpatsvara, un nodokļu maksāšanas kultūras valstī (*sk.: Lederman L. Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance*

*Regimes. In: Seer R., Wilms A. L. (Eds.) Surcharges and Penalties in Tax Law. 2015 EATLP Congress Milan, 28–30 May 2015. Amsterdam: IBFD, 2016, pp. 40–41).* Līdzīgu viedokli paudušas arī vairākas pieaicinātās personas, uzsverot, ka minēto apstākļu dēļ apstrīdētajā normā paredzētās soda naudas apmēra būtiska samazināšana šobrīd nav iespējama (sk. *Finanšu ministrijas viedokli lietas materiālu 2. sēj. 6. lp. un Kārļa Ketnera viedokli lietas materiālu 2. sēj. 22. lp.*).

**22.2.1.** Nodokļu maksāšanas kultūra Latvijā ir saistīta ar PSRS īstenotās okupācijas sekām.

Pēc Latvijas neatkarības atjaunošanas valstī notika ne vien politiskās iekārtas un tiesiskās sistēmas transformācija, bet arī pāreja no plānveida ekonomikas uz tirgus ekonomiku. Turklāt šajā laikā bija nepieciešams veikt arī nodokļu sistēmas reformu.

Augstākā padome 1990. gada 28. decembrī pieņēma likumu „Par nodokļiem un nodevām Latvijas Republikā”, kas citstarp noteica nodokļu veidus, objektus un maksātājus, kā arī principus, pēc kuriem veidojami atsevišķi nodokļu likumi. Tajā pašā dienā Augstākā padome pieņēma arī lēmumu „Par Latvijas Republikas likuma „Par nodokļiem un nodevām Latvijas Republikā” spēkā stāšanās kārtību”, kura 5. punktā bija noteikts, ka ar minētā likuma pieņemšanas brīdi PSRS likumdošanas akti nodokļu un nodevu jautājumos Latvijas Republikas teritorijā nav spēkā.

Tomēr tiesiskā regulējuma izmaiņas vien nebija pietiekamas, jo bija nepieciešama arī paradigmu maiņa Latvijas juridiskajā kultūrā – sociālajā realitātē pastāvošos un laika gaitai atbilstoši mainīgajos priekšstatos par tiesību jēdzienu, tiesību avotiem, tiesību normu jaunrades un piemērošanas metodēm, argumentācijas teoriju, kā arī vienojošām pamatvērtībām un pasaules uzskatu (sk.: *Hoecke Van M., Warrington M. Legal Cultures, Legal Paradigms and Legal Doctrine: Towards a New Model for Comparative Law. The International and Comparative Law Quarterly, 1998, Vol. 47, No. 3, pp. 495–536*). Tā, piemēram, indivīdu tiesiskajā apziņā izpratne par nodokļu maksāšanas pienākuma saistošo spēku bija nepilnīga, jo PSRS īstenotās okupācijas laikā nodokļu maksātāja līdzdarbības pienākums mūsdienu izpratnē nemaz nepastāvēja (*sal. sk.: Torgler B.*

*Tax Morale, Eastern Europe and European Enlargement. Pieejams: openknowledge.worldbank.org; Martinez-Vazquez J., McNab R. M. Tax Systems in Transition Economies. In: Hildreth W. B., Richardson J. A. (Eds.) Handbook on Taxation. New York: Dekker, 1999, p. 911).* Tomēr pārmaiņas juridiskajā kultūrā, tostarp izpratnē par personas konstitucionālo pienākumu maksāt nodokļus, nenotiek ātri.

Savukārt 1995. gadā tika īstenota jauna Latvijas nodokļu sistēmas reforma, kuras mērķis bija, pirmkārt, nodrošināt stabilus budžeta ieņēmumus un, otrkārt, veicināt valsts ekonomisko izaugsmi (*sk. 2003. gada 3. jūnija Pamatnostādņu nodokļu un nodevu sistēmas attīstībā 1. pielikumu „Nodokļu un nodevu sistēmas attīstība”*. Pieejams: *polsis.mk.gov.lv*). Tomēr neilgi pēc šīs reformas par Latvijas nodokļu sistēmu raksturojošām iezīmēm tika atzīts citstarp sarežģīts un nekonkrēts nodokļu aprēķināšanas un samaksas mehānisms, vāja, bet dārga nodokļu administrēšanas sistēma, kā arī bieža nodokļu likumu grozīšana (*sk.: Zelgalvis E. Latvijas Republikas nodokļu sistēma. Latvijas Vēstnesis, 1997. gada 2. jūlijs, Nr. 169*). Būtiskas problēmas pastāvēja arī nodokļu administrēšanā. Nodokļu administrācijas rīcībā nebija pietiekama materiāltehniskā nodrošinājuma nodokļu kontroles pasākumu efektīvai veikšanai, jo līdz ar pāreju uz tirgus ekonomiku bija krasi un būtiski pieaudzis nodokļu maksātāju skaits. Turklāt tiesību normu piemērošanas process tika veikts nevis atbilstoši demokrātiskā tiesiskā valstī izmantojamām juridiskajām metodēm, bet drīzāk gan sociālistiskās tiesību skolas tradīcijai raksturīgajā tiesību formālisma garā (*sal. sk.: Torgler B. Tax Morale, Eastern Europe and European Enlargement. Pieejams: openknowledge.worldbank.org; sk. arī: Levits E. Latvijas tiesiskā iekārta transformācijas procesā. Likums un Tiesības, 1999, Nr. 1, 6.–12. lpp.*).

Nekvalitatīvs nodokļu tiesiskais regulējums un formāla, mehāniska tā piemērošana mazināja nodokļu maksātāju uzticēšanos valstij un tiesībām, tostarp uzticēšanos nodokļu administrācijai. Šo vēsturisko apstākļu sekas ir tādas, ka Latvijā joprojām nodokļu saistību labprātīgas izpildes līmenis ir zems.

**22.2.2.** Jaunākie pētījumi liecina, ka pēdējo gadu laikā ēnu ekonomikas indekss Latvijā bija 22 līdz 24 procenti no iekšzemes kopprodukta (*sk.: Ēnu*

*ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009.–2019. gadā. Pieejams: www.sseriga.edu*). Arī sabiedriskās domas pētījumi rāda, ka to aptaujāto personu skaits, kuras atzīst nepieciešamību maksāt visus nodokļus, pēc būtības sakrīt ar to aptaujāto personu skaitu, kuras pieļauj iespēju maksāt tikai daļu nodokļu (*sk.: Sabiedriskās domas pētījums par finanšu un nodokļu politiku. Latvijas iedzīvotāju aptauja. 2017. gada decembris. Pieejams: petijumi.mk.gov.lv*). Tātad ēnu ekonomikas līmenis Latvijā joprojām ir augsts, bet izpratne par personas konstitucionālo pienākumu maksāt nodokļus – nepietiekama.

Uzņēmēju iesaistīšanās ēnu ekonomikā ir atkarīga no tā, kā viņi uztver juridiskās atbildības iestāšanās iespējamību tādā gadījumā, ja nemaksās nodokļus, kā arī no tā, cik būtiskas ir šāda pārkāpuma sekas (*sk.: Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009.–2019. gadā. Pieejams: www.sseriga.edu*). Proti, jo mazāka juridiskās atbildības iestāšanās iespējamība un mazāks piemērojamā soda apmērs, jo lielāks skaits nodokļu maksātāju apsvērs iespēju piedalīties ēnu ekonomikā (*sk.: Schneider F. The Shadow Economy in Europe: Using Payment Systems to Combat the Shadow Economy. Pieejams: www.feelingeurope.eu*).

Ņemot vērā minēto, kā arī pašreizējo ēnu ekonomikas līmeni un nodokļu maksāšanas kultūru Latvijā, atbilstoši apstrīdētajai normai bez individuāla izvērtējuma piemērojamā soda nauda 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas attiecībā uz dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpumu, kas izdarīts, nesadarbojoties ar nodokļu administrāciju, ir atzīstama par efektīvu un atturošu. Tādējādi nelabvēlīgās sekas, kas nodokļu maksātājam rodas no apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma, attiecībā uz dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpumu nav lielākas par labumu, ko no šā ierobežojuma gūst sabiedrība kopumā. Tas nozīmē, ka apstrīdētajā normā ietvertais pamattiesību ierobežojums attiecībā uz dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpumu atbilst samērīguma principam.

**Līdz ar to apstrīdētā norma, ciktāl tā bez individuāla izvērtējuma paredz soda naudu 100 procentu apmērā no valsts budžetā iemaksājamās nodokļa summas par dokumentu iesniegšanas pienākuma pārkāpumu, atbilst Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem.**

**23.** Atbilstoši Satversmes tiesas likuma 32. panta trešajai daļai tiesību norma, kuru Satversmes tiesa atzinusi par neatbilstošu augstāka juridiska spēka tiesību normai, uzskatāma par spēkā neesošu no Satversmes tiesas sprieduma publicēšanas dienas, ja Satversmes tiesa nav noteikusi citādi. Saskaņā ar Satversmes tiesas likuma 31. panta 11. punktu Satversmes tiesa var spriedumā norādīt brīdi, ar kuru zaudē spēku apstrīdētā tiesību norma, kas atzīta par neatbilstošu augstāka juridiska spēka tiesību normai.

**23.1.** Satversmes tiesa ir atzinusi: lemjot par brīdi, ar kuru apstrīdētā norma zaudē spēku, pēc konstitucionālās sūdzības ierosinātā lietā jāņem vērā tas, ka tiesas uzdevums ir pēc iespējas novērst pieteikuma iesniedzēja pamattiesību aizskārumu. Turklāt tiesai jāgādā arī par to, lai situācija, kāda varētu veidoties no brīža, kad apstrīdētā norma zaudē spēku, neradītu jaunus Satversmē noteikto pamattiesību aizskārumus, kā arī nenodarītu būtisku kaitējumu valsts vai sabiedrības interesēm (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2020. gada 17. decembra sprieduma lietā Nr. 2020-18-01 25. punktu*).

Pieteikuma iesniedzējs lūdz atzīt apstrīdēto normu, ciktāl tā nosaka soda naudu 100 procentu apmērā no valsts budžetā iemaksājamās nodokļa summas, par spēkā neesošu no viņa pamattiesību aizskāruma rašanās brīža. Par aizskāruma rašanās brīdi var uzskatīt 2011. gada 14. novembri, kad apstrīdētā norma tika Pieteikuma iesniedzējam piemērota par reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu. Lai pēc iespējas novērstu nelabvēlīgās sekas, ko Pieteikuma iesniedzējam radījusi apstrīdētās normas piemērošana, attiecībā uz viņu apstrīdētā norma, ciktāl tā bez individuāla izvērtējuma nosaka soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas par saimnieciskās darbības veikšanu, reģistrējoties kā saimnieciskās darbības veicējam, bet neregistrējoties kā konkrēta nodokļa maksātājam, atzīstama par spēkā neesošu no pamattiesību aizskāruma rašanās brīža.

**23.2.** Nosakot konkrētu brīdi, ar kuru apstrīdētā norma zaudē spēku, Satversmes tiesa izvērtē arī to, vai pastāv kādi apsvērumi, atbilstoši kuriem apstrīdētā norma būtu jāatzīst par spēkā neesošu ar atpakaļejošu datumu ne tikai

attiecībā uz Pieteikuma iesniedzēju (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2018. gada 6. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-21-01 20.2. punktu*).

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka nodokļu tiesību joma ir būtiska valsts darbības joma, tādēļ nebūtu pieļaujama tāda situācija, ka pēc apstrīdētās normas atzīšanas par spēkā neesošu nāktos pārskatīt lielu daļu nodokļu administrācijas lēmumu, kuri ir stājušies spēkā un kuros šī norma varēja būt piemērota (*sk. Satversmes tiesas 2013. gada 15. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2012-18-01 22. punktu*). Taču iespējams, ka apstrīdētā norma reģistrēšanās pienākuma pārkāpuma gadījumā ir jāpiemēro jau uzsāktā administratīvajā procesā iestādē vai tiesā, līdz ar to arī citiem nodokļu maksātājiem aizskarot Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos ietvertās pamattiesības. Lai aizsargātu arī šo nodokļu maksātāju pamattiesības, nepieciešams noteikt, ka apstrīdētā norma attiecībā uz nodokļu maksātājiem, kuri reģistrēšanās pienākuma pārkāpuma gadījumā uzsākuši un turpina savu pamattiesību aizsardzību ar vispārējiem tiesību aizsardzības līdzekļiem, zaudē spēku no šo nodokļu maksātāju pamattiesību aizskāruma rašanās brīža. Iestāde vai tiesa par reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu paredzētās soda naudas apmēru individualizē atbilstoši attiecīgā pārkāpuma izdarīšanas apstākļiem, tieši piemērojot Satversmes 105. panta pirmos trīs teikumus, samērīguma principu, kā arī šajā spriedumā ietvertās atziņas. Savukārt attiecībā uz citiem nodokļu maksātājiem apstrīdētā norma zaudē spēku no šā sprieduma publicēšanas dienas.

**23.3.** Satversmes tiesas likums ne vien dod Satversmes tiesai pilnvaras, bet arī uzliek atbildību gādāt par to, lai tās spriedumi sociālajā realitātē nodrošinātu tiesisko stabilitāti, skaidrību un mieru (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 22. jūnija sprieduma lietā Nr. 2009-111-01 31. punktu*).

Satversmes tiesa norāda: ievērojot apstrīdētajā normā ietverto likumdevēja gribu un Latvijas pašreizējos sociālos un ekonomiskos apstākļus, sabiedrības interesēm pretēja būtu tāda situācija, ka reģistrēšanās pienākuma pārkāpuma gadījumā nodokļu maksātājam soda nauda netiktu piemērota vispār. Tāpēc līdz brīdim, kad likumdevējs, atzīstot nepieciešamību noteikt soda naudu par reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu, būs pieņēmis tādu risinājumu, kas nodrošina



par reģistrēšanās pienākuma pārkāpumu paredzētās soda naudas atbilstību samērīguma principam, soda naudas apmērs ir individualizējams atbilstoši attiecīgā pārkāpuma izdarīšanas apstākļiem, tieši piemērojot Satversmes 105. panta pirmos trīs teikumus, samērīguma principu, kā arī šajā spriedumā ietvertās atziņas.

### **Nolēmumu daļa**

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

#### **nosprieda:**

**1. Atzīt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34. panta pirmo daļu, ciktāl tā bez individuāla izvērtējuma nosaka soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas par saimnieciskās darbības veikšanu, reģistrējoties kā saimnieciskās darbības veicējam, bet neregistrējoties kā konkrēta nodokļa maksātājam, par neatbilstošu Latvijas Republikas Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem.**

**2. Attiecībā uz Jāni Pilātu un nodokļu maksātājiem, kas uzsākuši un turpina savu pamattiesību aizsardzību ar vispārējiem tiesību aizsardzības līdzekļiem, atzīt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34. panta pirmo daļu, ciktāl tā bez individuāla izvērtējuma nosaka soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas par saimnieciskās darbības veikšanu, reģistrējoties kā saimnieciskās darbības veicējam, bet neregistrējoties kā konkrēta nodokļa maksātājam, par neatbilstošu Latvijas Republikas Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem un spēkā neesošu no viņu pamattiesību aizskāruma rašanās brīža.**

**3. Atzīt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34. panta pirmo daļu, ciktāl tā bez individuāla izvērtējuma nosaka soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas par nodokļu likumos paredzēto nodokļu deklarāciju, kā arī nodokļu administrācijas pieprasīto**

**saimnieciskās darbības un grāmatvedības dokumentu, bez kuriem nodokļu administrācijas ierēdņi (darbinieki) nevar noteikt maksājamā nodokļa summu, neiesniegšanu 30 dienu laikā pēc nodokļu administrācijas noteiktā termiņa, par atbilstošu Latvijas Republikas Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem.**

Spriedums ir galīgs un nepārsūdzams.

Spriedums stājas spēkā tā publicēšanas dienā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja

Sanita Osipova