



# LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

---

## SPRIEDUMS

Latvijas Republikas vārdā

Rīgā 2023. gada 3. maijā

lietā Nr. 2022-22-01

Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētājs Aldis Laviņš, tiesneši Irēna Kucina, Gunārs Kusiņš, Jānis Neimanis, Artūrs Kučs, Anita Rodiņa un Jautrīte Briede,

pēc Augstākās tiesas pieteikuma,

pamatojoties uz Latvijas Republikas Satversmes 85. pantu un Satversmes tiesas likuma 16. panta 1. punktu, 17. panta pirmās daļas 9. punktu, 19.<sup>1</sup> un 28.<sup>1</sup> pantu,

rakstveida procesā 2023. gada 5. aprīļa tiesas sēdē izskatīja lietu

**„Par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 92. panta otrajam teikumam”.**

### Konstatējošā daļa

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

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkts noteic, ka atkārtots nodokļu pārkāpums ir nodokļu pārkāpums, kas atbilst citstarp arī šādai pazīmei – lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, ar kuru nodokļu maksātājs saukts pie šā likuma 32. pantā noteiktās atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, ir stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams vai tas ir pārsūdzēts tiesā.

Par atkārtota nodokļu pārkāpuma izdarīšanu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta ceturtajā un piektajā daļā minēto soda naudas apmēru divkāršo.

**2. Pieteikuma iesniedzēja – Augstākā tiesa** (turpmāk – Pieteikuma iesniedzēja) – uzskata, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkta vārdi „vai tas ir pārsūdzēts tiesā”, kas paredz, ka nodokļu pārkāpums tiek uzskatīts par atkārtotu arī tad, ja lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, ar kuru nodokļu maksātājs saukts pie atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, ir pārsūdzēts tiesā (turpmāk – apstrīdētā norma), neatbilst Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 92. panta otrajam teikumam.

Pieteikuma iesniedzējas izskatīšanā ir administratīvā lieta Nr. A420463113, kas ierosināta pēc juridiskās personas pieteikuma par administratīvā akta, ar kuru uz apstrīdētās normas pamata tai noteikts pienākums maksāt soda naudu par atkārtotu nodokļu pārkāpumu, atcelšanu.

Pieteikuma iesniedzēja norāda, ka apstrīdētā norma, kas attiecas uz administratīvajās lietās piemērojamo soda naudu par atkārtotu nodokļu pārkāpumu, ir pielīdzināma krimināllietai Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (turpmāk – Konvencija) 6. panta un Satversmes 92. panta izpratnē un tādēļ uz to esot attiecināma nevainīguma prezumpcija. Viens no šo prezumpciju veidojošajiem elementiem esot tas, ka šī prezumpcija aizsargā personu no atzīšanas par vainīgu, kamēr tās vaina nav pierādīta saskaņā ar likumu. Tomēr apstrīdētā norma saturot pieņēmumu, ka persona ir izdarījusi iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, pat tad, ja par to notiek tiesvedība un attiecīgi personas vaina vēl nav pierādīta saskaņā ar likumu. Šāds pieņēmums ierobežojot personai Satversmes 92. panta otrajā teikumā noteiktās tiesības tikt uzskatītai par nevainīgu, iekams tās vaina nav atzīta saskaņā ar likumu (nevainīguma prezumpcija).

Apstrīdētā norma nodrošinot nodokļu maksāšanas pienākuma izpildi. Pastiprinot atbildību par atkārtotu nodokļu pārkāpumu, tiek veicināta nodokļu maksāšanas pienākuma izpilde, bet jēdziena „atkārtots nodokļu pārkāpums” definīcija viešot tiesisku noteiktību par to, kas tiek uzskatīts par atkārtotu nodokļu pārkāpumu. Līdz ar to apstrīdētajā normā ietvertajam pamattiesību ierobežojumam esot legītīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība.

Tomēr apstrīdētās normas radītais ierobežojums esot nesamērīgs, jo brīdī, kad Valsts ieņēmumu dienests pieņem lēmumu par iespējamu atkārtotu nodokļu pārkāpumu, personai pēc būtības tiek atņemtas ar nevainīguma prezumpciju

garantētās tiesības – lietā par atkārtoto nodokļu pārkāpumu tai neesot iespēju atspēkot pieņemumu par tās vainu iepriekšējā nodokļu pārkāpuma izdarīšanā.

**3. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeima** – uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 92. panta otrajam teikumam.

Administratīvajā procesā par atkārtotu nodokļu pārkāpumu esot piemērojama nevainīguma prezumpcija, tomēr tas neliedzot likumā ietvert atspēkojamu prezumpciju par faktiskajiem apstākļiem, kas norāda uz kādas personas vai personu grupas vainu vai atbildību.

Apstrīdētajā normā esot ietverta atspēkojama fakta legālā prezumpcija, kas pienācīgā kārtā noteikta likumā un tiekot viennozīmīgi attiecināta uz precīzi definētu un specifisku situāciju. Tā ietekmējot par nodokļu pārkāpumu piemērojamās soda naudas apmēru, un ar to tiekot veicināta atbilstoša un savlaicīga nodokļu maksāšana, tādējādi aizsargājot sabiedrības labklājību un demokrātisko valsts iekārtu. Līdz ar to fakta legālā prezumpcija esot noteikta leģitīma mērķa sasniegšanai.

Personas rīcībā esot efektīvi tiesību aizsardzības līdzekļi, lai tā varētu atspēkot ar apstrīdēto normu noteikto prezumpciju. Pirmkārt, personai esot tiesības pārsūdzēt administratīvajā tiesā gan lēmumu, ar kuru tā saukta pie atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, gan lēmumu, ar kuru tā saukta pie atbildības par atkārtoto nodokļu pārkāpumu. Otrkārt, tiesa, pat nesagaidot personas lūgumu, varot apturēt tiesvedību lietā par atkārtoto nodokļu pārkāpumu uz Administratīvā procesa likuma 273. panta 3. punkta pamata, lai sagaidītu iepriekšējās tiesvedības rezultātu. Treškārt, gadījumā, ja lēmums par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu tiek atcelts, persona varot iesniegt pieteikumu par lietas, kurā pārsūdzēts lēmums par atkārtoto nodokļu pārkāpumu, jaunu izskatīšanu sakarā ar jaunatklātiem apstākļiem. Visbeidzot, Valsts ieņēmumu dienestam esot no tiesiskuma principa izrietošs pienākums Administratīvā procesa likuma 86. panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā atcelt tā pieņemto lēmumu par atkārtoto nodokļu pārkāpumu, ja ar galīgu tiesas nolēmumu tiek atcelts lēmums, ar kuru persona saukta pie atbildības par atkārtoto nodokļu pārkāpumu.

**4. Pieaicinātā persona – Latvijas pārstāve starptautiskajās cilvēktiesību institūcijās M. iur. Kristīne Līce** – norāda, ka apstrīdētā norma attiecas uz tādu nodarījumu, par kuru tiek piemērots sods. Personai

piemērojamais sods pildot gan preventīvu, gan sodošu funkciju, tādēļ uz apstrīdēto normu esot attiecināmas Konvencijas 6. pantā paredzētās krimināltiesiskās garantijas. Tas nozīmējot, ka administratīvajā lietā par atkārtotu nodokļu pārkāpumu nodokļu maksātājs bauda tiesības uz nevainīguma prezumpciju.

Saskaņā ar apstrīdēto normu nedz iestādei, nedz tiesai, izskatot atkārtota nodokļu pārkāpuma lietu, neesot tiesību vērtēt pirmā nodokļu pārkāpuma esību, jo apstrīdētā norma paredzot iestādei un tiesai saistošu fakta prezumpciju, ka šāds pārkāpums ir noticis. Atkārtotā pārkāpuma izvērtēšanas procesā arī nodokļu maksātāja argumenti tam, ka viņš nav izdarījis iepriekšējo pārkāpumu, ja vien attiecībā uz šo jautājumu nav stājies spēkā nodokļu maksātājam labvēlīgs nolēmums, nacionālajai iestādei un tiesai nebūšot saistoši, jo apstrīdētajā normā ietvertā prezumpcija esot noteikta ar likumu.

Atbilstoši Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūrai vienā tiesvedībā izdarītais secinājums, ka persona ir izdarījusi kādu pārkāpumu, pirms to paralēlā vai iepriekšējā procesā, balstoties uz pierādījumiem, ir konstatējusi šādu secinājumu izdarīt tiesīga institūcija, radot tādu situāciju, ka ir prezumēta personas vaina. Tādējādi attiecībā uz personu varot būt pārkāpta nevainīguma prezumpcija. Arī apstrīdētajā normā ietvertā fakta legālā prezumpcija personai ierobežojot Satversmes 92. panta otrajā teikumā un Konvencijas 6. pantā noteiktās tiesības uz nevainīguma prezumpciju.

Konvencijas 6. pants pats par sevi neliedzot nacionālā līmenī noteikt fakta vai legālās prezumpcijas. Jautājums par to, vai konkrētajā situācijā fakta prezumpcija ir radījusi nevainīguma prezumpcijas pārkāpumu, esot risināms kompleksi. Proti, vajagot noskaidrot, tieši kādas personas intereses ir skartas, uz kādu interešu aizsardzību konkrētā prezumpcija ir vērsta, kā arī to, vai personai, šādai prezumpcijai pastāvot, ir bijusi iespēja efektīvi īstenot savas tiesības uz aizstāvību, tostarp vērtējot personai pieejamās garantijas prezumpcijas atspēkošanai.

Apstrīdētajā normā ietvertā prezumpcija esot vērsta uz legītīma mērķa sasniegšanu – valsts interešu un citu cilvēku tiesību aizsardzību.

Atbilstoši Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūrai, lai noskaidrotu, vai personai, attiecībā uz kuru fakta legālā prezumpcija tiek piemērota, ir iespēja efektīvi īstenot savas tiesības uz aizstāvību, esot jāpārbauda, vai personai pieejamie līdzekļi ir efektīvi gan teorētiski, gan praktiski un vai tie nodrošina

personai reālas iespējas panākt tai labvēlīgu rezultātu. Turklāt pēdējo kritēriju esot iespējams izpildīt tikai tad, ja normatīvajā regulējumā ir skaidri noteikts, kad un kādos apstākļos personai ir tiesības pieprasīt kādu rīcību no valsts institūcijas un kādai vajadzētu būt institūcijas reakcijai uz personas lūgumu. Tāpat, lai līdzeklis tiktu uzskatīts par efektīvu, tas nedrīkstot personai radīt nesamērīgu slogu.

Tiesvedības apturēšanu un iestādes lēmumu pēc savas iniciatīvas atcelt pašas iepriekšējo lēmumu tad, ja procesā par iepriekšējo pārkāpumu tiek konstatēts, ka pārkāpums nav izdarīts, nevarot uzskatīt par piemērotiem mehānismiem nevainīguma prezumpcijas aizsardzībai, jo normatīvais regulējums neparedzot personai tiesības pieprasīt tiesvedības apturēšanu vai iestādes rīcību. Šāds apsvērums nozīmējot to, ka iestādei un tiesai ir liela izvēles un rīcības brīvība attiecīgu personas lūgumu apmierināt vai noraidīt (tiesai), pieņemt/nepieņemt (iestādei), balstoties uz, pēc tās ieskata, būtiskākajiem apsvērumiem. Savukārt tiesvedības atjaunošana jaunatklātu apstākļu dēļ radot nesamērīgu slogu personai un nepamatoti paildzinot tai radītās nelabvēlīgās sekas, jo liekot personai sagaidīt gala secinājumus pirmā procesa ietvaros un pēc tam vēl lūgt atjaunot tiesvedību par atkārtoto nodokļu pārkāpumu.

**5. Pieaicinātā persona – Vīnes Ekonomikas un biznesa universitātes (Austrija) Žana Monē *ad personam* Eiropas nodokļu tiesību un politikas katedras vadītājs un Salerno Universitātes (Itālija) profesors nodokļu tiesībās Dr. Paskvāle Pistone (*Pasquale Pistone*)** – norāda, ka apstrīdētās normas tiesiskās sekas novēršot nodokļu pārkāpumus un esot bargākas pret tiem nodokļu maksātājiem, kuri ir tendēti uz noteikumu pārkāpšanu un tādējādi vairāk nekā citi apdraud tiesību sistēmu un efektīvu nodokļu saistību izpildi. Šīs tiesiskās sekas pildot represīvu un preventīvu funkciju un tādējādi esot pielīdzināmas kriminālsodam. Tādēļ apstrīdētā norma ietilpstot Konvencijas 6. panta 2. punkta piemērošanas jomā. No Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūras izrietot, ka nevainīguma prezumpcija tiek ierobežota, ja personas vainīgums tiek atzīts vēl pirms pilnīgas tiesiskās pārbaudes pabeigšanas, t. i., līdz tam brīdim, kad nolēmums iegūst *res judicata* raksturu.

Nevainīguma prezumpcija neesot absolūta, un tai varot tikt noteikti zināmi ierobežojumi, bet tiem vajagot būt nepieciešamiem konkrēta leģitīma mērķa sasniegšanai, turklāt vajagot būt ievērotam samērīguma principam.

Apstrīdētā norma saturot prezumpciju, ka nodokļu maksātājs ir vainojams pirmā nodokļu pārkāpuma izdarīšanā, vēl pirms tam, kad tiesa to ir pārbaudījusi. Pienākums pierādīt to, ka nodokļu maksātājs nav vainojams pirmā nodokļu pārkāpuma izdarīšanā, tiekot pārcelts no nodokļu administrācijas uz nodokļu maksātāju. Tas liedzot nodokļu maksātājam efektīvi īstenot savu tiesību aizsardzību un nelabvēlīgi ietekmējot tā tiesības.

Nodokļu maksātāja tiesības netiktu tik nelabvēlīgi ietekmētas, ja nodokļu administrācija novērtētu konkrētā nodokļu pārkāpuma smagumu, neturoties pie apstrīdētajā normā ietvertās prezumpcijas.

Lai gan Saeima norāda, ka personai nav pienākuma samaksāt soda naudu pirms tiesvedības beigām, jo administratīvais akts attiecībā uz soda naudas samaksu tiekot apturēts līdz ar pieteikuma iesniegšanu tiesā, tomēr apstrīdētā norma radot kaitējumu nodokļu maksātāja reputācijai – apstrīdētās normas izpratnē fakts, ka ir izdarīts atkārtots nodokļu pārkāpums, tiekot prezumēts jau tad, kad iepriekšējais nodokļu pārkāpums vēl nemaz nav konstatēts ar likumīgā spēkā stājušos tiesas nolēmumu. Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūrā norādīts, ka nevainīguma prezumpcija citstarp palīdz saglabāt privātpersonas godu un cieņu, reputāciju un vispārējo taisnīgumu. Kaitējums privātpersonas reputācijai izrietot arī no tā, kāda ir sabiedrības attieksme pret personu, kurai tiek pārmesta tāda atkārtota pārkāpuma izdarīšana, kas var apdraudēt sabiedrības labklājību.

**6. Pieaicinātā persona – zvērināts advokāts *M. iur. Armands Smans*** – norāda, ka apstrīdētā norma aizskarot personas tiesības tikt uzskatītai par nevainīgu, jo situācijā, kad nodokļu administrācijas lēmums par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu ir pārsūdzēts tiesā un galīgais tiesas nolēmums vēl nav stājies spēkā, jau tiekot prezumēts, ka nodokļu maksātājs ir izdarījis iepriekšējo nodokļu pārkāpumu. No tā izrietot attiecīgas tiesiskās sekas – atkārtotības konstatēšana un soda naudas apmēra divkāršošana –, kas ir tieši tādas pašas, kādas būtu situācijā, kad tiesas lēmums jau stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams.

Šāds personas tiesību aizskārums neesot pieļaujams, jo noniecinot administratīvā procesa un tiesas spriešanas nozīmi lietā par iepriekšējo pārkāpumu tādējādi, ka jau iepriekš tiekot izdarīts pieņēmums, ka process beigsies personai nelabvēlīgi. Apstrīdētā norma nostādot personu tādā situācijā, ka tai ar iepriekšējo pārkāpumu tiešā veidā nesaistītā lietā ir pēc būtības jāatspēko iepriekšējā pārkāpuma esība. Šādas atspēkošanas efektivitāte esot

apšaubāma, jo tad lietā par atkārtoto pārkāpumu būtu jāvērtē arī iepriekšējā pārkāpuma esība vai neesība, turklāt tas notiktu paralēli vēl notiekošajam procesam par iepriekšējo pārkāpumu un līdz ar to nebūtu izslēgti dažādi viedokļi, t. sk. dažādi tiesu nolēmumi par vienu un to pašu jautājumu paralēlajos procesos.

Iespēja pārsūdzēt tiesā lēmumu, ar kuru persona saukta pie atbildības par atkārtotu nodokļu pārkāpumu, neizslēdzot nevainīguma prezumpcijas principa pārkāpumu. Personas tiesību aizskārums konkrētajā situācijā veidojoties nevis saistībā ar galīgo lēmumu par personas vainu, bet gan saistībā ar personas primāro tiesību – tiesību netikt uzskatītai par vainīgu, iekams likumā noteiktajā kārtībā netiek konstatēts pretējais – pārkāpumu. Turklāt tādā gadījumā, ja iestāde vai tiesa vēl spēkā nestājušos un tiesā pārsūdzētu lēmumu par nodokļu revīzijas (audīta) rezultātiem, kas attiecas uz iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, izmantos kā pamatojumu nākamā konstatētā pārkāpuma atkārtotības konstatēšanai, šāda rīcība būšot apstrīdētajai normai atbilstoša un tādējādi likumīga. Līdz ar to pārsūdzēšanas tiesību izmantošana nevarot novērst nevainīguma prezumpcijas principa pārkāpumu.

Tiesas pienākums apturēt tiesvedību, ja lietas izskatīšana nav iespējama, iekams nav izlemta cita lieta tiesā vai iestādē, kā mehānisms nevarot tikt izmantots un neesot attiecināms uz izskatāmo situāciju. Tiesai pienākums apturēt tiesvedību rodoties vienīgi tad, ja lietas izskatīšana nav iespējama, savukārt apstrīdētā norma un tajā ietvertie vārdi „lēmums [..] ir pārsūdzēts tiesā” tiesā veidā norādot uz likumdevēja paredzēto iespēju konstatēt nodokļu pārkāpuma atkārtotību jau pirms tam, kad ir sagaidīts galīgais nolēmums par iepriekšējo pārkāpumu. Tādējādi no Administratīvā procesa likuma 273. panta 3. punkta kopsakarā ar apstrīdēto normu neizrietot nedz neiespējamība izskatīt lietu, nedz arī tiesas pienākums apturēt tiesvedību, lai sagaidītu nolēmumu lietā par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu.

Personas tiesības iesniegt pieteikumu par lietas jaunu izskatīšanu sakarā ar jaunatklātiem apstākļiem nebūtu efektīvs mehānisms un konkrētajā situācijā neatbilstu sabiedrības interesēm. Spēkā stājušos tiesas nolēmumu pārskatīšanas institūts, t. sk. sakarā ar jaunatklātiem apstākļiem, esot izņēmums no vispārējās kārtības, kas būtu piemērojams vienīgi ļoti retos gadījumos.

7. Administratīvā rajona tiesa informējusi Satversmes tiesu par to, ka apturējusi tiesvedību lietā Nr. A420284621. Augstākā tiesa (Senāts) informējusi

Satversmes tiesu, ka apturējusi tiesvedību lietā Nr. A420190119. Šajās lietās Valsts ieņēmumu dienests piemērojis apstrīdēto normu. Tiesvedība apturēta līdz Satversmes tiesas nolēmuma spēkā stāšanās dienai.

### Secinājumu daļa

8. Izskatāmā lieta ierosināta par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkta atbilstību Satversmes 92. panta otrajam teikumam.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkts piemērojams atšķirīgās situācijās: atkārtots nodokļu pārkāpums var tikt konstatēts gan tad, ja lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, ar kuru nodokļu maksātājs saukts pie likuma 32. pantā noteiktās atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, ir stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams, gan tad, ja šis lēmums ir pārsūdzēts tiesā.

Pieteikuma iesniedzējas izskatīšanā ir administratīvā lieta, kurā tiek vērtēts Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma, ar kuru juridiskajai personai noteikts pienākums maksāt soda naudu par atkārtotu nodokļu pārkāpumu, tiesiskums. No pārsūdzētā lēmuma izriet, ka Valsts ieņēmumu dienests konstatējis atkārtotu nodokļu pārkāpumu un piemērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punktu tādos faktiskajos apstākļos, kad lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, ar kuru persona saukta pie atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, ir pārsūdzēts tiesā, bet tiesvedība lietā vēl nav noslēgusies ar spēkā stājušos tiesas nolēmumu.

No pieteikuma izriet, ka Pieteikuma iesniedzēja neapstrīd visa likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkta satversmību, bet uzskata šo normu par neatbilstošu Satversmes 92. panta otrajam teikumam tiktāl, ciktāl tā paredz atkārtota nodokļu pārkāpuma konstatēšanu tad, ja lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, ar kuru nodokļu maksātājs saukts pie atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, ir pārsūdzēts tiesā.

**Līdz ar to izskatāmajā lietā Satversmes tiesa izvērtēs likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkta vārdu „vai tas ir pārsūdzēts tiesā” atbilstību Satversmes 92. panta otrajam teikumam.**

9. Satversmes 92. panta otrais teikums noteic, ka ikviens uzskatāms par nevainīgu, iekams viņa vaina nav atzīta saskaņā ar likumu. Satversmes tiesa jau



iepriekš ir atzinusi, ka šajā normā atspoguļots viens no tiesiskas valsts pamatprincipiem – nevainīguma prezumpcija – (sk. *Satversmes tiesas 2006. gada 23. februāra sprieduma lietā Nr. 2005-22-01 4. punktu*) un Satversmes 92. panta otrais teikums interpretējams kopsakarā ar Konvencijas 6. pantu (sk. *Satversmes tiesas 2013. gada 28. marta sprieduma lietā Nr. 2012-15-01 12. punktu*). Konvencijas 6. panta 2. punkts noteic, ka ikviens, kas tiek apsūdzēts noziedzīgā nodarījumā, tiek uzskatīts par nevainīgu, kamēr viņa vaina nav pierādīta saskaņā ar likumu. Tādējādi Satversmes 89. panta ietekmē Satversmes 92. panta otrais teikums ir konkretizējams kopsakarā ar Konvencijas 6. panta 2. punktu un Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūru tā piemērošanā.

Satversmes tiesa ir norādījusi, ka nevainīguma prezumpcija liedz pret personu izturēties tā, it kā būtu pierādīts, ka tā izdarījusi noziedzīgu nodarījumu. Nevainīguma prezumpcija kriminālprocesā prasa nodrošināt personai tiesības tikt uzskatītai par nevainīgu izvirzītajās apsūdzībās līdz brīdim, kad tās vaina tiek atzīta saskaņā ar likumu (*plašāk sk. Satversmes tiesas 2006. gada 23. februāra sprieduma lietā Nr. 2005-22-01 4. un 5. punktu*).

Tāpat uzsvērts, ka nevainīguma prezumpcija kā taisnīgas tiesas procesuāla garantija attiecas arī uz situāciju, kad tiek izdarīts priekšlaicīgs secinājums par personas vainu iepriekšējā nodarījumā, lai gan tā izskatīšana līdz galam nav pabeigta (sk. *Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2019. gada 14. marta sprieduma lietā „Kangers v. Latvia”, pieteikums Nr. 35726/10, 51. punktu un tajā norādīto judikatūru*).

**Tādējādi Satversmes 92. panta otrajā teikumā ietvertā nevainīguma prezumpcija aizsargā personu no tās atzīšanas par vainīgu līdz brīdim, kad likumā noteiktajā kārtībā ir konstatēta tās vaina.**

**10.** Nevainīguma prezumpcija pieder pie tiesībām, kuras nodrošināmas, izskatot personai izvirzīto apsūdzību noziedzīgā nodarījumā. Eiropas Cilvēktiesību tiesa norādījusi, ka Konvencijas 6. pantā ietvertais jēdziens „apsūdzība noziedzīgā nodarījumā” ir interpretējams autonomi, neatkarīgi no nodarījumu klasifikācijas, ko izmanto Konvencijas dalībvalstu tiesību sistēmās. Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūrā ir norādīti trīs kritēriji, pēc kuriem var konstatēt, vai attiecīgā lieta ir skatāma Konvencijas 6. panta 1. punkta krimināltiesiskajā aspektā. Pirmais no šiem kritērijiem ir nodarījuma juridiskā kvalifikācija saskaņā ar valsts tiesību aktiem, otrs ir nodarījuma raksturs, bet

trešais – soda, kas attiecīgajai personai var tikt piespriests, smaguma pakāpe. Otrais un trešais kritērijs ir alternatīvi un ne vienmēr kumulatīvi. Tomēr tas neizslēdz kumulatīvo pieeju tad, kad katra kritērija atsevišķa analīze neļauj izdarīt skaidru secinājumu par apsūdzības esību (*sk. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1976. gada 8. jūnija sprieduma lietā „Engel and Others v. the Netherlands”, pieteikums Nr. 5100/71 u. c., 82. punktu un 2006. gada 23. novembra sprieduma lietā „Jussila v. Finland”, pieteikums Nr. 73053/01, 30. un turpmākos punktus*). Sekojot Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūrai, arī Satversmes tiesa atzinusi, ka Satversmes 92. panta otrajā teikumā ietvertā nevainīguma prezumpcija attiecināma uz lietām, kurām ir krimināltiesisks raksturs Konvencijas 6. panta izpratnē (*sk. Satversmes tiesas 2013. gada 28. marta sprieduma lietā Nr. 2012-15-01 12. un 13. punktu un 2016. gada 15. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-25-01 13. punktu*). Tādējādi arī Satversmes tiesa pārbauda, kādu tiesību jomu regulē apstrīdētā norma jeb konkrētā nodarījuma kvalifikāciju valsts tiesību aktos, nodarījuma raksturu un smagumu, kā arī personai par nodarījumu draudošā soda bardzību (*sk. Satversmes tiesas 2016. gada 15. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-25-01 13. punktu*).

Soda nauda tiek noteikta par nodokļu pārkāpumu saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām” (*sk. plašāk likuma 32. pantu*). Nodokļu pārkāpums izpaužas kā nodokļa saistību nepildīšana vai nepareiza izpildīšana. Nodokļu pārkāpuma subjekts ir nodokļa maksātājs, kuram uz likuma pamata ir pienākums maksāt attiecīgo nodokli noteiktajos apmēros un termiņos, bet kurš to ir pārkāpis. Nodokļu pārkāpums ir finansiāla rakstura pārkāpums nodokļu tiesiskajās attiecībās. Nodokļu tiesiskās attiecības ir administratīvi tiesiskas attiecības. Atsevišķos gadījumos, ja nodokļa saistība netiek izpildīta lielā vai ievērojamā apmērā vai tas paveikts organizētā grupā, nodokļu pārkāpums tiek kvalificēts arī kā noziedzīgs nodarījums (*sk. Krimināllikuma 218. un 218.<sup>1</sup> pantu*).

Pirms soda naudas noteikšanas iestāde pārbauda nodokļu pārkāpuma tiesiskā sastāva īstenošanos konkrētajos faktiskajos apstākļos. Lai nodokļu maksātājam tiktu noteikta soda nauda par nodokļu pārkāpumu, ir jākonstatē cēloņsakarība starp nodokļu maksātāja darbību vai bezdarbību un tās negatīvajām sekām – nodokļa saistības neizpildi un nodokļa parāda rašanos –, savukārt atkārtota nodokļu pārkāpuma gadījumā ir jākonstatē tāds pats nodokļu pārkāpums, kurš izdarīts pēdējo triju gadu laikā un par kura izdarītāja sodīšanu pieņemts nodokļu administrācijas lēmums.

Soda nauda par iepriekšēju un atkārtotu nodokļu pārkāpumu tiek noteikta administratīvā procesa kārtībā; attiecīgu administratīvo aktu izdod iestāde – nodokļu administrācija –, un pret to persona var vērsties ar tiesību aizsardzības līdzekļiem – apstrīdēšanas iesniegumu iestādes ietvaros un pieteikumu administratīvajā tiesā (*sk. likuma „Par nodokļiem un nodevām” 37. pantu*).

Soda nauda ir juridiskās atbildības līdzeklis nodokļu tiesībās, soda naudas noteikšana ir nodokļa saistības pārkāpuma tiesiskās sekas, t. i., nodokļa parādniekam ir ne tikai jāizpilda nokavētā nodokļa saistība un jāmaksā nokavējuma nauda, bet arī par pārkāpumu jāmaksā likumā noteikts obligāts maksājums kā sods par budžetā iemaksājamās nodokļa summas samazināšanu vai no budžeta atmaksājamās nodokļa summas palielināšanu (*sk. likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 23. punktu*). Ar soda naudu tiek veicināta atbilstoša un savlaicīga nodokļu maksāšana; 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 (*sk. Satversmes tiesas 2021. gada 6. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2020-31-01 16. punktu*). Soda naudai ir gan preventīva, gan sodoša funkcija. Tātad apstrīdētā norma attiecas uz tādu nodarījumu, par kuru, ņemot vērā tā raksturu, tiek piemērots sods.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta pirmajai daļai par atkārtotu nodokļu pārkāpumu nosakāma soda nauda divkārtšā apmērā no likuma 32. panta ceturtajā un piektajā daļā minētās soda naudas, t. i., 40 procentu vai 60 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra. Tādējādi atkārtota nodokļu pārkāpuma gadījumā noteiktā soda nauda var būtiski skart nodokļu maksātāja tiesības uz īpašumu.

Atbilstoši iepriekšminētajam soda naudas noteikšana par atkārtotu nodokļu pārkāpumu nav kriminālsods un soda nauda netiek noteikta kriminālprocesā sakarā ar apsūdzību par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu. Tomēr, ņemot vērā soda naudas funkcijas un to, kā šīs soda naudas noteikšanas finansiālās sekas ietekmē nodokļu maksātāju, secināms, ka, konstatējot atkārtotu nodokļu pārkāpumu saskaņā ar apstrīdēto normu, piemērojama nevainīguma prezumpcija.

**Līdz ar to likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta pirmajā daļā paredzētās soda naudas noteikšanas procesā ir piemērojama nevainīguma prezumpcija.**

11. Jau sākotnēji likums „Par nodokļiem un nodevām” noteica atbildību par atkārtotu nodokļu likumu pārkāpšanu (*sk. likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33. panta pirmo daļu redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007. gada 1. janvārim*). Ar 2006. gada 26. oktobra likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”” atbildība par atkārtotu nodokļu likumu pārkāpšanu tika ietverta likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta ceturtajā daļā, bet tā paša panta piektajā daļā definētas atkārtota nodokļu pārkāpuma pazīmes. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta piektās daļas 2. punkts noteica, ka par atkārtotu ir uzskatāms pārkāpums, kas atbilst citstarp šādai pazīmei – lēmums, ar kuru nodokļu maksātājs saukts pie šajā pantā noteiktās atbildības par iepriekšējo pārkāpumu, ir stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams. Ar 2008. gada 31. janvāra likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”” šī atkārtotā pārkāpuma pazīme tika precizēta un 32. panta piektās daļas 2. punkts pēc vārdiem „kļuvis neapstrīdams” tika papildināts ar vārdiem „vai ir pārsūdzēts tiesā”.

Ar 2011. gada 13. oktobra likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”” likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. pantā ietvertais atkārtota nodokļu pārkāpuma regulējums tika sadalīts, papildinot likumu ar 32.<sup>4</sup> pantu, kas turpmāk definē atkārtota nodokļu pārkāpuma jēdzienu un nosaka atkārtota nodokļu pārkāpuma izdarīšanas tiesiskās sekas. Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta ceturtajā un piektajā daļā tika noteikts, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs vai palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, citstarp uzliek arī soda naudu:

1) 20 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums vai atmaksājamā nodokļa palielinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarējamās vai pārmaksātās nodokļa summas;

2) 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra,

ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums vai no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas vai no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta pirmo daļu par atkārtota nodokļu pārkāpuma izdarīšanu soda naudas apmēru divkārtšo. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrā daļa nosaka atkārtota nodokļu pārkāpuma pazīmes. Atkārtotais nodokļu pārkāpums ir nodokļu pārkāpums, kas atbilst šādām pazīmēm:

1) iepriekšējais nodokļu pārkāpums ir konstatēts nodokļu revīzijas (audita) laikā, kas ir pabeigta, un šis nodokļu pārkāpums ir izdarīts ne vēlāk kā triju gadu laikā no atkārtota nodokļu pārkāpuma izdarīšanas brīža;

2) lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, ar kuru nodokļu maksātājs saukts pie šā likuma 32. pantā noteiktās atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, ir stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams vai tas ir pārsūdzēts tiesā;

3) atkārtoto nodokļu pārkāpumu nodokļu administrācija administratīvajā aktā ir pamatojusi ar to pašu likuma normu vai ar šo normu saistītu normatīvo aktu, vai, ja likumā un normatīvajos aktos ir izdarīti grozījumi, ar normām, kas ir analogiskas iepriekšējā nodokļu pārkāpuma pamatošanai administratīvajā aktā minētajām normām.

Ievērojot iepriekšminēto, saskaņā ar apstrīdēto normu viena no atkārtota nodokļu pārkāpuma pazīmēm var būt arī tāda, ka lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, ar kuru nodokļu maksātājs saukts pie likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. pantā noteiktās atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, ir pārsūdzēts tiesā, bet tiesvedības process šajā lietā vēl nav noslēdzies ar spēkā stājušos tiesas spriedumu.

Tādējādi atbilstoši apstrīdētajai normai pastāv tieša saistība starp nodokļu administrācijas konstatētu iepriekšēju nodokļu pārkāpumu, par kuru notiek tiesvedība, un atkārtotu nodokļu pārkāpumu. Proti, ja nodokļu administrācija, izvērtējot visus faktiskos apstākļus, konstatē, ka atkārtotam nodokļu pārkāpumam piemīt tās pašas tiesību normas tiesiskā sastāva pazīmes kā iepriekš konstatētajam pārkāpumam un jaunais pārkāpums izdarīts triju gadu laikā no iepriekš konstatētā pārkāpuma brīža, tad konstatējams atkārtots pārkāpums. Šādā gadījumā administratīvajā lietā nodokļu administrācija un – pārsūdzēšanas ietvaros – arī tiesa pārbauda to, vai īstenojas iepriekšminētie faktiskie apstākļi,

bet nevērtē iepriekšējā nodokļu pārkāpuma esību, jo tiesību normas tiesiskās sekas iestājas jau ar konstatāciju, ka izdots nodokļu administrācijas administratīvais akts par nodokļu maksātāja izdarītu iepriekšēju nodokļu pārkāpumu. Apstrīdētā norma neliek nodokļu administrācijai un tiesai nedz pārvērtēt iepriekšējā nodokļu pārkāpuma izdarīšanas faktu, nedz ievērot to, ka administratīvais akts par iepriekšēju nodokļu pārkāpumu vēl tiek izskatīts tiesā; nodokļu administrācijai un tiesai ir jābalstās uz iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā izdarīto secinājumu par nodokļu maksātāja vainu, lai gan tā vaina nav konstatēta ar likumīgā spēkā stājušos tiesas spriedumu.

**Tātad apstrīdētā norma nosaka fakta legālo prezumpciju, ka nodokļu maksātājs izdarījis iepriekšēju nodokļu pārkāpumu, lai gan lēmums par soda naudas noteikšanu ir pārsūdzēts un galīgais tiesas spriedums par to vēl nav stājies spēkā, un tādējādi apstrīdētā norma skar nevainīguma prezumpciju.**

12. Satversmes tiesa jau ir atzinusi, ka nevainīguma prezumpcija ļauj likumdevējam ietvert tiesību normās fakta legālo prezumpciju (*sk. Satversmes tiesas 2013. gada 28. marta sprieduma lietā Nr. 2012-15-01 15.1. punktu un 2016. gada 15. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-25-01 19. punktu*), ja tas nepieciešams konkrēta leģitīma mērķa sasniegšanai un tiek ievērots samērīgums (*sk. Satversmes tiesas 2006. gada 23. februāra sprieduma lietā Nr. 2005-22-01 5.1. punktu*). Arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa norādījusi, ka nevainīguma prezumpcija neliedz valstīm savās tiesībās izmantot faktu vai tiesību prezumpcijas, nosakot tām saprātīgas robežas, ņemot vērā to, kas ir apdraudēts, un saglabājot personas tiesības uz aizstāvību (*sk. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1998. gada 7. oktobra sprieduma lietā „Salabiaku v. France”, pieteikums Nr. 10519/83, 28. punktu un 2004. gada 30. marta sprieduma lietā „Radio France and Others v. France”, pieteikums Nr. 53984/00, 24. punktu*).

Tādējādi, lai izvērtētu, vai izskatāmās lietas apstākļos ir pieļaujama fakta legālā prezumpcija, jānoskaidro, vai:

1) fakta legālā prezumpcija ir noteikta ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu;

2) fakta legālā prezumpcija ir noteikta leģitīma mērķa sasniegšanai. Proti, jāpārlicinās, vai šāda prezumpcija ir noteikta kādu būtisku valsts, sabiedrības vai privātpersonu interešu aizsargāšanai;

3) tiek līdzsvarotas personas individuālās un sabiedrības kopējās intereses. Proti, vai personai, attiecībā uz kuru fakta legālā prezumpcija tiek piemērota, vienlaikus tiek nodrošināta iespēja ar tās rīcībā jau esošajiem vai tai vienkāršā veidā iegūstamiem pierādījumiem atspēkot šo prezumpciju (*sk. Satversmes tiesas 2013. gada 28. marta sprieduma lietā Nr. 2012-15-01 15.2. punktu un 2016. gada 15. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-25-01 19. punktu*).

**13.** Noskaidrojot, vai apstrīdētajā normā ietvertā fakta legālā prezumpcija ir pieļaujama, Satversmes tiesai jāpārbauda, vai tā ir noteikta ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu.

Apstrīdētā norma iekļauta likumā „Par nodokļiem un nodevām”. Likumprojektu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””, kas papildināja likumu ar apstrīdēto normu, saskaņā ar Satversmes 65. pantu iesniedzis Ministru kabinets. Likumprojekts Saeimā izskatīts trijos lasījumos (*sk. ziņas par likumprojektu Nr. 389/Lp10. Pieejamas: saeima.lv*). Likums „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”” pieņemts 2011. gada 13. oktobrī. Saskaņā ar Satversmes 69. pantu likums ir izsludināts (*sk. 2011. gada 26. oktobra oficiālo izdevumu „Latvijas Vēstnesis” Nr. 169*). Likums stājās spēkā Satversmes 69. panta otrajā teikumā noteiktajā termiņā – 2011. gada 9. novembrī. Tādējādi apstrīdētā norma ir pieņemta un izsludināta Satversmē noteiktajā kārtībā, kā arī ir pieejama atbilstoši normatīvo aktu prasībām.

Apstrīdētā norma ir formulēta skaidri. Jau no tās teksta tieši izriet tas, ka, izskatot lietu par soda naudas noteikšanu par atkārtotu nodokļu pārkāpumu, jānoskaidro, vai nodokļu administrācija ir izdevusi administratīvo aktu par nodokļu maksātāja sodīšanu par iepriekšēju nodokļu pārkāpumu un vai šis akts ir pārsūdzēts tiesā. Ja administratīvais akts ir pārsūdzēts tiesā, tiek prezumēts, ka nodokļu maksātājs iepriekšējo pārkāpumu tomēr ir izdarījis, bet nav izšķirošas nozīmes tam, vai administratīvā akta tiesiskuma pārbaude tiesā ir noslēgusies ar spēkā stājušos tiesas spriedumu.

**Līdz ar to apstrīdētajā normā ietvertā fakta legālā prezumpcija ir noteikta ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu.**

**14.** Fakta legālā prezumpcija ir pieļaujama, ja tā ir noteikta leģitīma mērķa sasniegšanai.

Saeima norādījusi, ka apstrīdētajā normā ietvertā fakta legālā prezumpcija noteikta ar mērķi veicināt savlaicīgu un pareizu nodokļu maksāšanu, tā aizsargājot sabiedrības labklājību un demokrātisku valsts iekārtu.

Satversmes tiesa jau iepriekš ir atzinusi, ka soda naudas noteikšana ir daļa no nodokļu iekasēšanas sistēmas un kalpo leģitīmam mērķim – sabiedrības labklājības aizsardzībai (*sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 15. punktu*). Tiesību normā ietverta fakta legālā prezumpcija, kas piemērojama soda naudas noteikšanas procesā, kalpo šim mērķim (*sk. Satversmes tiesas 2016. gada 15. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-25-01 19.2. punktu*).

Arī apstrīdētajā normā ietvertā fakta legālā prezumpcija ir piemērojama, nosakot soda naudu par nodokļu pārkāpumu, un tādējādi ir noteikta sabiedrības labklājības interesēs. Savukārt tas, ka apstrīdētajā normā ietvertā fakta legālā prezumpcija sekmē arī demokrātiskas valsts iekārtas aizsardzību, ir šīs prezumpcijas blakus efekts.

**Līdz ar to apstrīdētajā normā ietvertā fakta legālā prezumpcija ir noteikta sabiedrības labklājības aizsardzībai.**

**15.** Personai jābūt nodrošinātām efektīvām iespējām aizsargāt savas tiesības tikt uzskatītai par nevainīgu, iekams tās vaina nav konstatēta likumā noteiktajā kārtībā, tādēļ Satversmes tiesai jāpārlicinās, vai personai, attiecībā uz kuru fakta legālā prezumpcija tiek piemērota, ir nodrošināta iespēja ar tās rīcībā jau esošajiem vai tai vienkāršā veidā iegūstamiem pierādījumiem atspēkot apstrīdētajā normā ietverto prezumpciju.

Saeima norādījusi, ka nodokļu maksātājam pieejamas vairākas iespējas aizsargāt savas tiesības tikt uzskatītam par nevainīgu. Pēc tās ieskata, nodokļu maksātāja tiesību aizsardzību visupirms nodrošina tas, ka persona var pārsūdzēt administratīvajā tiesā gan lēmumu, ar kuru tā saukta pie atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, gan lēmumu, ar kuru tā saukta pie atbildības par atkārtoto nodokļu pārkāpumu. Administratīvajā procesā tiek īstenota visaptveroša tiesas kontrole pār izpildvaras lēmumiem.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 145. panta pirmās daļas 4. punktu pieteicējam un atbildētājam ir tiesības iesniegt tiesai pierādījumus, bet



šā likuma 150. panta ceturtā daļa ļauj tiesai savākt pierādījumus arī pēc savas iniciatīvas. Tomēr atbilstoši Administratīvā procesa likuma 250. panta trešajai daļai tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā. Tātad, pat ja tiesā tiktu iesniegti pierādījumi par iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā esošiem apstākļiem, kurus iestāde nav vērtējusi administratīvajā aktā par atkārtoto nodokļu pārkāpumu, tie nebūtu attiecināmi uz lietu un tiesai nebūtu pamata tos pieņemt. Apstrīdētā norma paredz neapstrīdamu fakta legālo prezumpciju, tātad pat gadījumā, ja atkārtotā nodokļu pārkāpuma lietā lietas dalībnieki iesniegtu pierādījumus par iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā esošiem apstākļiem, tie saskaņā ar apstrīdēto normu neietilpst atkārtotās nodokļu pārkāpuma lietas būtisko faktisko apstākļu kopumā un neveido atkārtotā nodokļu pārkāpuma lietas faktisko sastāvu. Šādiem faktiskajiem apstākļiem apstrīdētā norma nepiešķir juridisku nozīmi, un tie tiesai nav jāvērtē, izskatot atkārtotā nodokļu pārkāpuma lietu. Turklāt pieteicējam nav pienākuma pierādīt savu nevainīgumu un no pieteicēja nemaz nevar prasīt, lai tas iesniegtu pierādījumus par savu nevainīgumu iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā.

Saeima norāda, ka tiesa atkārtotā nodokļu pārkāpuma lietā var apturēt tiesvedību, līdz stājas spēkā nolēmums iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā.

Administratīvā procesa likuma 145. panta pirmās daļas 6. punkts piešķir pieteicējam un atbildētājam tiesības pieteikt tiesai procesuālus lūgumus. Gan pieteicējs, gan arī atbildētājs ir tiesīgs lūgt administratīvo tiesu, lai tā aptur tiesvedību atkārtotā nodokļu pārkāpuma lietā, kamēr nav stājies spēkā galīgs nolēmums par nodokļu administrācijas lēmumu par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu. Tomēr Administratīvā procesa likuma 273. panta 3. punkts noteic, ka tiesa aptur tiesvedību lietā, ja lietas izskatīšana nav iespējama, iekams nav izlemta cita lieta tiesā vai iestādē. Taču, kā jau tika norādīts iepriekš, atkārtota nodokļu pārkāpuma lietas izskatīšana saskaņā ar apstrīdēto normu tieši ir iespējama, ja galīgs nolēmums iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā nav stājies spēkā, jo lieta tiek izskatīta tiesā. Savukārt administratīvās lietas izskatīšana iestādē nav apturama, jo saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta trešo daļu lēmums par nodokļu revīzijas (audīta) rezultātiem pieņemams 90 dienu laikā, bet lēmuma par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu apstrīdēšana un pārsūdzēšana tiesā nav pamats šā termiņa apturēšanai vai pagarināšanai. Tātad Saeimas norādītais līdzeklis nav uzskatāms par tādu, kas

personai, attiecībā uz kuru fakta legālā prezumpcija tiek piemērota, nodrošinātu iespēju atspēkot apstrīdētajā normā ietverto prezumpciju.

Saeima uzsver, ka nodokļu maksātāja tiesību aizsardzību nodrošina arī tas, ka Valsts ieņēmumu dienests, sekojot tiesiskuma principam, Administratīvā procesa likuma 86. panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā var atcelt savu lēmumu atkārtotā nodokļu pārkāpuma lietā, ja iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā nav konstatēta nodokļu pārkāpuma izdarīšana.

Lai arī Administratīvā procesa likums paredz, ka iestāde jebkurā laikā var atcelt savu adresātam nelabvēlīgu un prettiesisku administratīvo aktu, tomēr tas, ka vēlāk lēmums atkārtota nodokļu pārkāpuma lietā tiek atcelts, pēc būtības nemaina to, ka nevainīguma prezumpcijas pārkāpums ir noticis. Proti, iestāde un tiesa, pieņemot lēmumu par atkārtotu nodokļu pārkāpumu, jau būs piemērojusi iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā izdarīto secinājumu par nodokļu maksātāja vainu, kaut arī tā vēl nav bijusi konstatēta likumā noteiktajā kārtībā. Tāpat jāievēro, ka iestādes tiesības atcelt savu nelabvēlīgo un prettiesisko administratīvo aktu nav līdzeklis, ko varētu izmantot persona.

Visbeidzot Saeima norāda, ka atkārtotā nodokļu pārkāpuma lietā persona varot iesniegt iestādei vai tiesai iesniegumu par administratīvā procesa uzsākšanu no jauna.

Administratīvā procesa likuma 87. panta pirmās daļas 1. punkts piešķir tiesības adresātam atkārtotā nodokļu pārkāpuma lietā iesniegt iesniegumu iestādei par administratīvā procesa uzsākšanu no jauna, ja ir mainījušies lietas faktiskie apstākļi, kuri bija par pamatu lēmuma pieņemšanai. Tātad nodokļu maksātājs atkārtotā nodokļu pārkāpuma lietā var lūgt pārskatīt lēmumu šajā lietā, ja iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā iestādes konstatētais pārkāpums atzīts par nepierādītu. Tāpat Administratīvā procesa likuma 354. panta pirmā daļa piešķir tiesības lietas dalībniekam iesniegt pieteikumu tiesai par lietas jaunu izskatīšanu sakarā ar jaunatklātiem apstākļiem. Šā likuma 353. panta 4. punkts noteic, ka par jaunatklātu apstākli atzīstama tiesas sprieduma vai iestādes lēmuma atcelšana, kas bija par pamatu tam, lai tiesa šajā administratīvajā lietā taisītu attiecīgu spriedumu vai pieņemtu attiecīgu lēmumu. Tomēr atbilstoši Senāta judikatūrai gadījumā, kad pastāv iespēja uzsākt gan administratīvo procesu no jauna iestādē, gan lietas jaunu izskatīšanu tiesā, tiesas process nepieciešams vienīgi tad, ja no lietas būtības izriet, ka iepriekš pieņemtais spriedums ietver kādu norādījumu (*res judicata*), kas neļauj iestādei pašai jautājumu izlemt (*sk. Senāta 2011. gada*

15. jūnija lēmuma lietā Nr. SJA-8/2011 (A42148004) 5.–7. punktu). Tātad, ja tiesa atceltu administratīvo aktu par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, persona lietā par atkārtoto nodokļu pārkāpumu varētu vērsties iestādē, bet ne tiesā.

Tomēr arī lietvedības atjaunošana iestādē nenovērš nevainīguma prezumpcijas pārkāpuma rašanos, t. i., tiesvedības atjaunošana nav uzskatāma par līdzekli apstrīdētajā normā ietvertās prezumpcijas atspēkošanai, bet ir tikai līdzeklis vēlākai nevainīguma prezumpcijas pārkāpuma seku novēršanai.

Tādējādi nepastāv efektīvi mehānismi personas tiesību tikt uzskatītai par nevainīgu atkārtotā nodokļu pārkāpuma izdarīšanā aizsardzībai, iekams nav noslēdzies administratīvais process iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā.

**Līdz ar to apstrīdētā norma neatbilst Satversmes 92. panta otrajam teikumam.**

16. Saskaņā ar Satversmes tiesas likuma 32. panta trešo daļu 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.

Lemjot par brīdi, ar kuru apstrīdētā norma zaudē spēku, Satversmes tiesas procesā līdzsvarojams tiesiskās drošības princips un atsevišķu personu pamattiesības. Tiesai jāgādā 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 un sabiedrības interesēm (*sk. Satversmes tiesas 2020. gada 17. decembra sprieduma lietā Nr. 2020-18-01 25. punktu*).

16.1. Izskatot uz tiesas pieteikuma pamata ierosinātu lietu, Satversmes tiesai vienmēr ir jāizvērtē, kāda ietekme uz attiecīgo lietu būs tās spriedumam. Satversmes tiesa jau ir atzinusi, ka, lemjot par brīdi, ar kuru apstrīdētā norma (akts) zaudē spēku, jāņem vērā, ka tās uzdevums ir pēc iespējas novērst personām pamattiesību aizskārumu (*sk. Satversmes tiesas 2019. gada 5. decembra sprieduma lietā Nr. 2019-01-01 25. punktu*).

Pieteikuma iesniedzēja lūdz atzīt apstrīdēto normu par spēkā neesošu no brīža, kad tā tika piemērota attiecībā uz pieteicēju tās izskatīšanā esošajā administratīvajā lietā, jo tas esot nepieciešams, lai nodrošinātu pieteicēja tiesību efektīvu aizsardzību.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 250. panta otro daļu pieteikuma par administratīvā akta atcelšanu izspiešanā ir būtiska nozīme tām tiesību normām, ar kurām pamatots izdots administratīvais akts. Tas ir nozīmīgi arī tādēļ, lai izspiestu pieteikumu par citstarp ar apstrīdēto normu pamatotā nodokļu administrācijas administratīvā akta par soda naudas par atkārtota nodokļu pārkāpuma izdarīšanu atcelšanu.

Tātad, lai šā sprieduma rezultāts ietekmētu tiesisko situāciju, kādā ir persona, kura savu tiesību aizsardzībai iesniegusi pieteikumu administratīvajā lietā Nr. A420463113, apstrīdētā norma atzīstama par spēkā neesošu no pieteicēja administratīvajā lietā pamattiesību aizskārums rašanās brīža, t. i., no brīža, kad šo normu piemērojusi nodokļu administrācija.

**16.2.** Satversmes tiesā saņemta informācija arī par citām administratīvajām lietām, kurās administratīvās tiesas pieņēmušas lēmumu apturēt tiesvedību, jo administratīvajā lietā iestāde piemērojusi apstrīdēto normu, un tiesai būs šī norma jāpiemēro administratīvās lietas izspiešanā. Tātad arī šādās lietās apstrīdētā norma ir nepieciešama, lai tiesa izspiestu līdzīgu prasījumu. Tāpat iespējams, ka administratīvajā tiesā ir iesniegti pieteikumi ar norādītiem līdzīgiem apstākļiem un līdzīgu prasījumu, bet tiesa vēl nav pieņēmusi lēmumu par pieteikuma pieņemšanu un lietas ierosināšanu. Turklāt Satversmes tiesai jāievēro to personu pamattiesību aizsardzības nozīme, kuras uzsākušas savu tiesību aizsardzību ar vispārējiem tiesību aizsardzības līdzekļiem atkārtota nodokļu pārkāpuma lietā, bet konkrētajā savu tiesību aizsardzības stadijā vēl nav tikušas tālāk par apstrīdēšanas iestādi.

Ņemot vērā minēto, nolūkā aizsargāt visu to personu pamattiesības, kurām apstrīdētā norma ir piemērota un kuras šā sprieduma spēkā stāšanās dienā ir uzsākušas un turpina savu pamattiesību aizsardzību ar vispārējiem tiesību aizsardzības līdzekļiem, apstrīdētā norma atzīstama par spēkā neesošu no šo personu pamattiesību aizskārums rašanās brīža, t. i., no brīža, kad apstrīdēto normu piemērojusi nodokļu administrācija.

### **Nolēmumu daļa**

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

**nosprieda:**

**1. Atzīt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkta vārdus „vai tas ir pārsūdzēts tiesā” par neatbilstošiem Latvijas Republikas Satversmes 92. panta otrajam teikumam.**

**2. Attiecībā uz pieteicēju administratīvajā lietā Nr. A420463113 un citām personām, kurām likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkta vārdi „vai tas ir pārsūdzēts tiesā” piemēroti un kuras uzsākušas savu pamattiesību aizsardzību ar vispārējiem tiesību aizsardzības līdzekļiem, atzīt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>4</sup> panta otrās daļas 2. punkta vārdus „vai tas ir pārsūdzēts tiesā” par neatbilstošiem Latvijas Republikas Satversmes 92. panta otrajam teikumam un spēkā neesošiem no šo personu pamattiesību aizskāruma rašanās brīža.**

Spriedums ir galīgs un nepārsūdzams.

Spriedums stājas spēkā tā publicēšanas dienā.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs

Aldis Laviņš