



Divkārša soda nauda atkārtota pārkāpuma gadījumā

Senāta Administratīvo lietu departamenta 2023.gada 31.maija spriedumā lietā SKA3/2023 tika izskatīts jautājums par soda naudas apmēra noteikšanu, kā arī ar nodokļu pārkāpuma atkārtotības konstatēšanu saistīti jautājumi.



Minētie jautājumi atsevišķos aspektos ir vērtēti pietiekami niansēti, tāpēc tiem ir vērts pievērst uzmanību, jo nereti tieši lietas apstākļu smalkās nianšes izšķir lietas rezultātu un to, kā tas atsauksies uz nodokļu maksātāja mantiskajām interesēm. Tāpat šim spriedumam un tā motīviem ir būtiska nozīme, jo pirms tā pieņemšanas tiesvedība bija apturēta, jo Senāts bija vērsies ar pieteikumu Satversmes tiesā.

Likuma "Par nodokļiem un nodevām" (likums par NN) 32.pantā paredzēta atbildība par budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra samazināšanu vai no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra nepamatotu palielināšanu. Ja nodokļu revīzijā (auditā) tiek konstatēts nodokļu pārkāpumus, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam cita starpā uzliek arī soda naudu, kuras apmērs tiek noteikts atbilstoši likumā par NN paredzētajiem kritērijiem – atkārtota nodokļu pārkāpuma gadījumā likumā paredzēto soda naudas apmēru divkāršo, kā arī likums norāda atkārtota nodokļu pārkāpuma kumulatīvo pazīmju uzskaitījumu.

Pārkāpuma izdarīšanas brīdis

Minētajā Senāta spriedumā ir vērtēts jautājums, vai likumā par NN paredzētais trīs gadu termiņš, kura ietvarā nodokļu pārkāpums tiks uzskatīts par atkārtotu, ir aprēķināms no iepriekšējā nodokļu pārkāpuma konstatēšanas brīža, ko ir konstatējusi nodokļu administrācija, vai arī no iepriekšējā pārkāpuma faktiskās izdarīšanas brīža.

Senāts atzinis, ka pārkāpuma konstatēšanas brīdim šajā ziņā nav izšķirošas nozīmes, atbilstoši likuma par NN 324.panta 2.daļas 1.punktā noteiktajam, ka nodokļu pārkāpums ir izdarīts ne vēlāk kā triju gadu laikā no atkārtota nodokļu pārkāpuma izdarīšanas. Var secināt, ka notikumu secībā būtisks ir tieši pārkāpuma izdarīšanas, nevis tā konstatēšanas brīdis. Tādējādi trīs gadu termiņš ir skaitāms tieši no pārkāpuma izdarīšanas brīža, pēc kura beigām no jauna izdarīts nodokļu pārkāpums vairs netiks uzskatīts par atkārtotu.

Atkārtota pazīmju konstatēšana

Senāts atzinis, ka, nosakot, vai nodokļu pārkāpums ir vai nav atkārtots, nav piešķirama nozīme personas subjektīvajai izpratnei par konkrētās darbības vai bezdarbības būtību, proti, vai persona izdarīšanas laikā apzinājās, vai neapzinājās, ka pieļauj nodokļu pārkāpumu.

Senāta ieskatā pārkāpuma atkārtotības vērtēšanā ir jāņem vērā tieši objektīvie kritēriji – vai no tiesību normām konkrētajā brīdī izrietēja, ka attiecīgā darbība (vai bezdarbība) ir uzskatāma par pārkāpumu. Tas nozīmē, ka vērā var netikt ņemti personas argumenti, piemēram, ka pirms laika ziņā vecākais pārkāpums no nodokļu administrācijas puses nebija ticis konstatēts vai ka persona nav apzinājusies pārkāpuma esamību.

Satversmes tiesas spriedums

Likuma par NN 32.4 panta 2.daļas 2.punktā kā viena no obligātajām atkārtota nodokļu pārkāpuma pazīmēm ir noteikts, ka 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 ir pārsūdzēts tiesā.

Konkrētajā lietā Senāts vērsās Satversmes tiesā ar pieteikumu tieši par likuma par NN 324 .panta 2.daļas 2.punkta atbilstību Satversmes 92.pantam – ikviens uzskatāms par nevainīgu, iekams viņa vaina nav atzīta saskaņā ar likumu. Minēto likuma normu Senāts lūdza izvērtēt tiktāl, ciktāl tā paredzēja, ka nodokļu pārkāpums tiek uzskatīts par atkārtotu arī tad, ja lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, ar kuru nodokļu maksātājs saukts pie likuma par NN 32.pantā noteiktās atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, ir pārsūdzēts tiesā, proti, nesagaidot, kāds būs tiesas galīgais nolēmums iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā.

Satversmes tiesa ierosināja lietu 2022-22-01 un 2023.gada 3.maijā tajā pieņēma spriedumu, ar kuru likuma par NN 324 .panta 2.daļas 2.punkta vārdus “vai tas ir pārsūdzēts tiesā” atzina par neatbilstošiem Satversmes 92.pantam un spēkā neesošiem no pamattiesību aizskāruma rašanās brīža, t. i., no brīža, kad Valsts ieņēmumu dienests attiecībā bija piemērojis minēto likuma normu.

Satversmes tiesa atzina, ka likuma vārdi “vai tas ir pārsūdzēts tiesā” nosaka fakta legālo prezumpciju – nodokļu maksātājs ir izdarījis iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, lai gan lēmums par soda naudas noteikšanu ir pārsūdzēts un galīgais tiesas spriedums par to vēl nav stājies spēkā. Līdz ar to tas skar nevainīguma prezumpciju.

Satversmes tiesa spriedumā norādīja, ka atkārtota nodokļu pārkāpuma gadījumā noteiktā soda nauda var būtiski skart nodokļu maksātāja tiesības uz īpašumu. Turklāt, lai gan soda naudas noteikšana par atkārtotu nodokļu pārkāpumu nav kriminālsods, ņemot vērā soda naudas funkcijas un to, kā šīs soda naudas noteikšanas finansiālās sekas ietekmē nodokļu maksātāju, konstatējot atkārtotu nodokļu pārkāpumu saskaņā ar apstrīdēto normu, ir piemērojama nevainīguma prezumpcija.

Lietā būtisko jautājumu izvērtēšanas rezultātā Satversmes tiesa atzina arī to, ka nepastāv efektīvi mehānismi personas tiesību aizsardzībai – tikt uzskatītai par nevainīgu atkārtotā

nodokļu pārkāpuma izdarīšanā – iekams nav noslēdzies administratīvais process iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā.

Senāta spriedums

Ņemot vērā Satversmes tiesas nospriesto, Senāts ar savu spriedumu atcēla Administratīvās apgabaltiesas nolēmumu daļā, kurā bija kurā izspriests jautājums par divkāršā apmērā aprēķināto soda naudu.

Soda nauda bija piemērota divkāršā apmērā, jo saskaņā ar likuma par NN 324 .panta 2.daļā norādīto attiecīgais pārkāpums atbilda atkārtota nodokļu pārkāpuma pazīmēm, t. sk., pazīmei, ka iepriekšējā nodokļu pārkāpuma lietā privātpersonai nelabvēlīgais lēmums bija pārsūdzēts tiesā, lai arī vēl nebija kļuvis neapstrīdams.

Tādējādi atbilstoši spēkā esošajai likuma par NN 32.4 panta 2.daļas 2.punkta redakcijai atkārtota nodokļu pārkāpuma konstatēšanai ir nepieciešams, lai lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, ar kuru nodokļu maksātājs ir ticis saukts pie likuma par NN 32.pantā noteiktās atbildības par iepriekšējo nodokļu pārkāpumu, jau ir stājies spēkā un ir kļuvis neapstrīdams. Tas nozīmē, ka soda naudu divkāršā apmērā par atkārtotu nodokļu pārkāpumu šobrīd nevar piemērot, ja tās piemērošanas brīdī vēl nav noslēgusies iepriekšējā pārkāpuma tiesvedība.

Saite uz raksta publikāciju: <https://ifinances.lv/raksti/tiesu-prakse/saistibu-tiesibas/lv-divkarsa-soda-nauda-atkartota-parkapuma-gadjuma/25877>