

Latvijas Republikas Satversmes 92. pants

Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. pants

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otrais teikums

**Virsraksts:** Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otrais teikums atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 92. pantam.

**Tēze:** Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otrais teikums ierobežo apstrīdēšanas iestādi un tiesu pieņemt pierādījumus, kuri nav bijuši iesniegti līdz VID noteiktajam termiņam, Administratīvo lietu departamenta ieskatā ar šo normu tiek ierobežotas tiesības uz taisnīgu tiesu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas mērķis ir nodrošināt savlaicīgu iedzīvotāju ienākuma nodokļa iekasēšanu un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Šādu mērķi, kura sasniegšana nepieciešama sabiedrības interesēs un kas attaisno cilvēktiesību ierobežošanu, par leģitīmu savos spriedumos un lēmumos atzinusi arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa (*sk., piemēram, 39. punkta pēdējo rindkopu 1994. gada 22. septembra spriedumā „Erika (Hentrich) pret Franciju”, iesnieguma nr. 13616/88*).

Tomēr Administratīvo lietu departamenta ieskatā nepieciešams izvērtēt minētā ierobežojuma nepieciešamību demokrātiskā sabiedrībā jeb samērīgumu. Administratīvo lietu departamenta ieskatā attiecīgo mērķi iespējams sasniegt ar indivīda tiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem – noskaidrojot pierādījumu novēlotas iesniegšanas iemeslu un to ticamību, kritiski izvērtējot pēc VID noteiktā termiņa iesniegto pierādījumu ticamību, veicot pretpārbaudes un tml.

**Tēze:** Eiropas Cilvēktiesību tiesa, interpretējot un piemērojot Eiropas Cilvēktiesību konvencijas 6. pantu, vairākos spriedumos ir noteikusi, ka sods, kas tiek uzlikts par nodokļu normu neievērošanu, konvencijas 6. panta izpratnē ir uzskatāms par kriminālsodu (*sk., piemēram, 44.-51. punktu 2001. gada 3. maija spriedumā „J.B. pret Šveici”, iesnieguma nr. 31827/96; 64.-71. punktu 2002. gada 23. jūlija spriedumā „Janosevics (Janosevic) pret Zviedriju”, iesnieguma nr. 34619/97*).

Tādējādi Administratīvo lietu departamenta ieskatā soda nauda (kas atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmajai daļai automātiski tiek piedzīta nodokļu bāzes samazināšanas gadījumā), kas ir 100% apmērā no nenomaksātā nodokļa, kas tiek aprēķināts, citstarp piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta

ceturtnās daļas otro teikumu, uzskatāma par kriminālsodu Eiropas Cilvēktiesību konvencijas izpratnē.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**  
**Senāta Administratīvo lietu departamenta**  
**2006. gada 19. septembra**  
**LĒMUMS**  
**Lietā Nr. SKA – 283/2006**

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētājs senators V. Jonikāns  
senatore J. Briede  
senatore I. Skultāne

piedaloties pieteicējam *M.G.*, viņa pārstāvim *A.L.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei Diānai Makarovai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *M.G.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2003.gada 24.septembra lēmuma Nr.19/24381 atcelšanu, sakarā ar *M.G.* kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2006. gada 17. februāra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] No 2003. gada 1. aprīļa līdz 30. jūnijam Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID) veica *M.G.* iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2000.-2002. gadu. Konstatējusi, ka par 2000. gadu *M.G.* līdzekļu izlietojums pārsniedzis līdzekļu avotus par Ls 5090,60 (slēptais ienākums), VID Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa 2003. gada 30. jūnijā uzlika par pienākumu *M.G.* iemaksāt budžetā papildus aprēķināto IIN summu Ls 1272,65 un soda naudu Ls 1272,65.

[1.1] Šo lēmumu *M.G.* apstrīdēja VID Zemgales reģionālajai iestādei, kura ar 2003. gada 7. augusta lēmumu to atstāja spēkā.

[1.2] Izskatījis *M.G.* apstrīdēšanas iesniegumu, VID ģenerāldirektors ar 2003. gada 24. septembra lēmumu Nr. 19/24381 atstāja spēkā VID Zemgales reģionālās iestādes lēmumu.

[2] Par VID ģenerāldirektora lēmumu *M.G.* iesniedza pieteikumu Jelgavas tiesai.

[3] Ar Jelgavas tiesas 2004. gada 2. februāra spriedumu *M.G.* pieteikums noraidīts.

[4] Izskatījusi lietu sakarā ar *M.G.* apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2004. gada 6. septembra spriedumu pieteikumu apmierināja daļēji un atcēla VID ģenerāldirektora 2003. gada 24. septembra lēmumu daļā par papildus aprēķināto IIN par 2000. gadu Ls 1272,65 un soda naudu Ls 1272,65 apmērā.

[5] Izskatījis lietu sakarā ar VID kasācijas sūdzību, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments ar 2005. gada 11. janvāra spriedumu Administratīvās apgabaltiesas 2004. gada 6. septembra spriedumu atcēla un lietu nosūtīja jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

[6] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2006. gada 17. februāra spriedumu *M.G.* pieteikums noraidīts.

Apgabaltiesas spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Apgabaltiesa pārbauda VID ģenerāldirektora lēmuma kā galīgā administratīvā akta tiesiskumu, ievērojot arī pārējos administratīvā procesa gaitā pieņemtos lēmumus.

[6.2] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 21. panta un 22. panta otrās daļas izriet VID tiesības pārbaudīt nodokļa maksātāja gada ienākumus un izdevumus ar mērķi kontrolēt iedzīvotāju ienākuma nodokļu maksāšanu. Lietā nav strīda, ka pieteicējs atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22.panta trešajai daļai tika brīdināts par pārbaudes veikšanu un noteiktajā termiņā viņš iesniedza gada ienākumu deklarācijas un papildu deklarācijas.

[6.3] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22.panta otro daļu, ja maksātājs iesniegtajā deklarācijā ir uzrādījis ienākumu apjomu, kas saskaņā ar VID

rīcībā esošo informāciju ir mazāks par viņa izdevumu apjomu, VID nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļa summu uz aprēķinu pamata atbilstoši maksātāja īpašuma vērtības pieaugumam un VID rīcībā esošajām ziņām par maksātāja darbību.

Pamatojoties uz pieteicēja iesniegtajām gada ienākumu deklarācijām, papildu deklarācijām un valsts amatpersonas deklarācijām, kā arī citiem dokumentiem VID konstatējis, ka pieteicējs nav aprēķinājis nodokli no visa apliekamā ienākuma.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumu Nr. 331 "Kārtība, kādā Valsts Ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu" (turpmāk – MK noteikumi Nr. 331) 17.3. apakšpunktu VID ienākuma aprēķinā izmanto izdevumu metodi, ar kuru maksātāja apliekamais ienākums tiek aprēķināts kā kopējo izdevumu īpašumu iegādei, saimnieciskās darbības, kā arī personas dzīvesveida nodrošināšanai un maksātāja deklarēto ienākumu starpība.

Izmantojot šo metodi, VID audita pārskatā konstatējis, ka 2000. gadā pieteicēja izdevumu apjoms pārsniedz pieteicēja deklarēto ienākumu apjomu par Ls 5090,60.

[6.4] VID kā skaidras naudas uzkrājumu samazinājumu 2000. gadā norādījis Ls 1300, kas aprēķināts no pieteicēja 2000. gada papildu deklarācijā deklarētā skaidrās naudas uzkrājuma Ls 35 000, atņemot pieteicēja deklarētos skaidrās naudas uzkrājumu Ls 33 700 2001. gada sākumā.

Savukārt pieteicējs savā apelācijas sūdzības precizējumā norādījis, ka skaidras naudas uzkrājumu samazinājums 2000. gadā ir Ls 9174, kas aprēķināts no pieteicēja 2000. gada papildu deklarācijā deklarētā skaidrās naudas uzkrājuma Ls 35 000, atņemot Ls 25 826. Minētā summa izrietot no pieteicēja valsts amatpersonas deklarācijas, kura iesniegta VID, stājoties amatā 2001. gada 12. oktobrī, un kurā norādīts skaidrās naudas uzkrājums kopā Ls 25 826.

[6.5] Apgabaltiesa uzskata, ka VID pamatoti ņēmis vērā tieši 2000. un 2001. gada papildu deklarācijās norādītos skaidras naudas uzkrājumus, jo valsts amatpersonas deklarācija tika sastādīta uz 2001. gada 12. oktobri, līdz ar to tajā minētos skaidrās naudas uzkrājumus nevar attiecināt uz 2001. gada sākumu.

Turklāt jāņem vērā, ka papildu deklarācijās ir jānorāda naudas uzkrājumi gada sākumā un šo ziņu patiesumu ir jāapliecina ar savu parakstu atbilstoši MK noteikumu Nr. 331 6. punktam, kas noteic, ka maksātājam ir pienākums ar savu parakstu apliecināt papildu deklarācijas aizpildīšanas pareizību un pilnību.

Saskaņā ar minēto punktu ar maksātāja parakstu apliecināta papildu deklarācija par pārbaudāmo taksācijas periodu ir pamats turpmākajam ienākuma aprēķinam,

tādējādi, ievērojot, ka pieteicējs bija ar savu parakstu apliecinājis ziņu patiesumu, VID bija tiesības aprēķinos izmantot tieši šīs ziņas.

[6.6] Pieteicējs apstrīdēšanas iesniegumā VID ģenerāldirektoram un apelācijas sūdzībā ir norādījis vēl citu 2000. gada skaidras naudas uzkrājumu summu – Ls 42 000. Summa pamatota ar to, ka 1997.gadā pieteicējs divas reizes esot aizdevis naudu kopā USD 22 000 apmērā *O.E.*, kurš 2000. gadā atdevis USD 12000. Minēto apliecina *O.E.* paskaidrojums.

Pieteicējs papildu deklarācijā par 2000. gadu norādījis, ka taksācijas gadā nav izsniedzis aizdevumus citām personām. Kā paskaidrojis pieteicējs, viņš šos darījumus nav uzrādījis, jo domājis, ka tas neattiecas uz noteikto laika periodu. Tādējādi konstatējams, ka pieteicējs līdz pārbaudes pabeigšanai nav informējis VID par sniegtajiem aizdevumiem.

[6.7] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22.panta ceturto daļu VID izmanto maksātāja papildu deklarāciju kopā ar tai pievienotajiem attaisnojuma dokumentiem par maksātāja ienākumiem un izdevumiem. Par maksātāja pierādījumiem nodokļa summas apstrīdēšanai ir atzīstami tikai tie maksātāja attaisnojuma dokumenti, kas uzrādīti reizē ar gada ienākumu deklarāciju, tās precizējumu un papildu deklarāciju.

Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments atzinis, ka attaisnojuma dokumenti, kas iesniegti pēc VID noteiktā termiņa deklarācijas vai tās precizējuma iesniegšanai, nav uzskatāmi par pierādījumiem un nav izmantojami lietā.

[6.8] Tādējādi VID pamatoti ņēmis vērā pieteicēja 2000. gada papildu deklarācijā norādīto skaidras naudas uzkrājuma apmēru Ls 35 000, neņemot vērā *O.E.* paskaidrojumā norādītos faktus, jo minētais paskaidrojums bija saņemts jau pēc pārbaudes pabeigšanas. Turklāt, kā jau iepriekš konstatēts, pieteicējs ar savu parakstu ir apliecinājis, ka papildu deklarācijās sniedzis patiesu un pilnīgu informāciju par savu īpašumu, naudas uzkrājumiem, savām saistībām pret citām personām un citu personu saistībām pret viņu.

[6.9] Pieteicējs apelācijas sūdzībā norādījis, ka automašīnas iegādei nepieciešamos naudas līdzekļus Ls 6000 ņēmis no ģimenes budžeta, izlietojot līdzekļus, kas ietilpa laulāto kopmantā. Ne pārbaudes laikā, ne apstrīdēšanas iesniegumā pieteicējs nav norādījis faktu, ka automašīnu BMW ir iegādāta par laulātās līdzekļiem, pieteicējs nav iesniedzis arī minēto faktu apstiprinošus dokumentus. Līdz ar to izdevumi, kas saistīti ar automašīnas iegādi, pilnā apjomā bija iekļaujami pieteicēja 2000. gada izdevumos.

[6.10] Audīta pārskatā pieteicēja ienākumu un izdevumu aprēķinā par 2000. gadu VID līdzekļu izlietojumā iekļāvis Ls 2400 – pieteicēja vidējo iztikas patēriņu

2000. gadā. Pieteicējs uzskata, ka minētā summa nav ticama, jo VID amatpersonas neprecīzi uzdotā jautājuma dēļ, pieteicējs sniedzis atbildi par naudas līdzekļu patēriņu par 2003. gadu, kad tika veikta pārbaude.

Pieteicēja arguments nav pamatots, jo pieteicējs bija informēts, ka VID amatpersonas veic pārbaudi par pieteicēja ienākumiem un izdevumiem par 2000., 2001., 2002. gadu, tādēļ atbildes uz sākuma sarunas protokolā uzdotajiem jautājumiem bija jāsniedz par pārbaudāmo periodu. Ja pieteicējs uzskatīja, ka nav sapratis jautājumu, kā rezultātā sniedzis kļūdainu atbildi, pieteicējs varēja uz to norādīt nobeiguma sarunas protokolā, ko pieteicējs nav izdarījis.

[6.11] Pamatojoties uz VID ģenerāldirektora lēmumu, tika veikti grozījumi audita pārskatā. Pieteicējs nepamatoti uzskata, ka VID, samazinot izdevumu summu par Ls 4800, nav attiecīgi par minēto summu palielinājis 2001. gada skaidrās naudas uzkrājumu kopējo summu. VID ir pareizi labojis pieteicēja kļūdaini sniegto informāciju.

[6.12] Tā kā pieteicējs nebija samaksājis iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2000. gadu no visa apliekamā ienākuma, secināms, ka VID pamatoti noteicis nesamaksāto nodokļa summu un soda naudu.

[7] Pieteicējs iesniedzis kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2006. gada 17. februāra spriedumu. Kasācijas sūdzībā norādīts tālāk minētais.

[7.1] VID var uzsākt nodokļu auditu vienīgi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta trešajā daļā paredzētajos gadījumos, tas ir, ja maksātāja deklarētie ienākumi vai VID rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) uzrādītie maksātāja ienākumi neatbilst viņa izdevumiem taksācijas gadā. Vienīgi tad, ja audits uzsākts saskaņā ar minēto tiesību normu, tā rezultāts var būt tiesisks.

Apgabaltiesa noraidīja pieteicēja lūgumu izprasīt no VID informāciju, kas apstiprina minētajā normā noteikto audita uzsākšanas priekšnosacījumu pastāvēšanu konkrētajā gadījumā, tādējādi nenoskaidrojot, vai administratīvā procesa uzsākšana un, līdz ar to viss process bija tiesisks. Tādējādi Apgabaltiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 2., 154. un 247. pantu.

[7.2] Šajā procesā piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtnās daļas otrais teikums. Minētā tiesību norma noteic, ka par maksātāja pierādījumiem nodokļa summas apstrīdēšanai ir atzīstami tikai tie maksātāja ieņēmumu un izdevumu attaisnojuma dokumenti (iesniegtie dokumentu noraksti), kas uzrādīti (iesniegti) reizē ar gada ienākumu deklarāciju, deklarācijas precizējumu un papildu deklarāciju. Minētā norma neatbilst Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk –

Satversme) 92. pantam un Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. pantam, jo ļoti ierobežo pierādījumu iesniegšanas iespējas, tādējādi pārkāpjot tiesības uz taisnīgu tiesu un lietas taisnīgu izskatīšanu. Tomēr apgabaltiesa noraidīja pieteicēja lūgumu iesniegt pieteikumu Satversmes tiesā.

Pieteicējs paskaidrojumos vairāku instanču tiesu sēdēs ir uzsvēris, ka viņam netika izskaidrots, ka pēc audita pabeigšanas viņš nevarēs iesniegt jaunus pierādījumus. Apgabaltiesa šos pieteicēja paskaidrojumus nav novērtējusi atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154. panta pirmās daļas noteikumiem.

Pieteicējs piekrīt, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturto daļu varētu attiecināt uz viņu, ja viņam ar normatīvu aktu būtu uzlikts pienākums veikt savu darījumu uzskaiti (vest grāmatvedību). Šāds pienākums ir uzlikts, piemēram, kapitālsabiedrībām. Tomēr pieteicējam strīdus periodā nebija pienākuma veikt savu darījumu uzskaiti.

Šādos apstākļos pieteicējam bija radusies tiesiskā paļāvība, ka savu strīdu ar VID varēs risināt tiesā, izmantojot advokāta pakalpojumus un iesniedzot nepieciešamos pierādījumus. Līdz ar to pieteicējs administratīvajā procesā iestādē neizmantoja finanšu speciālistu un juristu palīdzību.

Tā kā likumdevējs nav pietiekami izsvēris likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturto daļu, vienīgā iespēja ir lūgt administratīvo tiesu iesniegt pieteikumu Satversmes tiesā.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otrais teikums ir pretrunā Administratīvā procesa likuma 2. pantā noteiktajiem administratīvā procesa pamatmērķiem. Tādējādi apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 2., 5., 154. un 161. pantu.

Ja Satversmes tiesa atzītu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otro teikumu par spēkā neesošu, būtu jāmaina Administratīvo lietu departamenta prakse.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otrais teikums neatbilst privātpersonas tiesību ievērošanas, tiesību normas saprātīgas piemērošanas, likuma atrunas, demokrātiskas iekārtas un procesuālā taisnīguma principam.

Cits iespējamais situācijas risinājums ir, ka Administratīvo lietu departaments iepriekšminēto apsvērumu dēļ atzīst, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas otrais teikums konkrētajā gadījumā nav jāpiemēro.

[7.3] Apgabaltiesa iepriekšminēto argumentu kontekstā nepārbaudīja VID rīcības atbilstību Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10. pantā noteiktajiem valsts pārvaldes principiem. Neizprasot no VID pierādījumus par audita uzsākšanu, apgabaltiesa pārkāpa minētā panta pirmajā ietvertu principu. Minētā panta otrajā, trešajā, piektajā un septītajā daļā ietvertos principus apgabaltiesa pārkāpa, neizvērtējot, ka VID nav izskaidrojis pieteicējam savlaicīgas pierādījumu neiesniegšanas sekas.

[7.4] Apgabaltiesa noraidīja pieteicēja lūgumu noplatināt VID darbinieci, kura būtu apstiprinājusi, ka VID neizskaidroja pieteicējam, kādas sekas viņam iestāsies administratīvā procesa rezultātā.

[7.5] Apgabaltiesa atstāja bez ievērības pieteicēja argumentu, ka VID nav pierādījis, ka ar VID lēmumu pieteicējam uzrēķinātā summa nav apliekamais ienākums.

[7.6] MK noteikumi Nr.331 nenosaka tajos norādītās izdevumu metodes pielietošanas metodiku attiecībā uz apliekamā ienākuma aprēķināšanas periodiem. Tādējādi VID atbilstoši likuma atrunas principam nav tiesiska pamata aprēķināt apliekamo ienākumu par taksācijas periodiem (gadiem). Apliekamais ienākums jāaprēķina par visu pārbaudes periodu kopā, jo tā iegūtais rezultāts būtu labvēlīgāks pieteicējam. Apgabaltiesa neizvērtēja šo argumentu.

[7.7] Apgabaltiesa pavirši un virspusēji novērtēja pieteicēja argumentus, ka VID nav ņēmis vērā pieteicēja valsts amatpersonas deklarācijas (2001. gada 12. oktobrī aizpildīto deklarāciju un deklarāciju par 2001. gadu). Tādējādi apgabaltiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 103. un 154. pantu.

[7.8] Apgabaltiesa ignorēja pieteicēja apelācijas sūdzībā norādīto, ka pieteicējs nepārsūdz Jelgavas tiesas sprieduma motīvu daļas secinājumu, ka pieteicējam ir grūti atcerēties pirms trim gadiem notikušus darījumus. Tādējādi apgabaltiesa pārkāpa savas kompetences robežas.

[8] VID ir iesniedzis paskaidrojumus par pieteicēja kasācijas sūdzību. VID uzskata, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks un pamatots, bet kasācijas sūdzība VID ieskatā nav pamatota.

[9] Tiesas sēdē *M.G.* pārstāvis uzturēja blakus sūdzību. VID pārstāve to neatzina.

## **Motīvu daļa**



[10] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 104. panta pirmajai daļai, pārbaudot administratīvā akta tiesiskumu, tiesa šaubu gadījumā pārbauda, vai iestādes piemērotā vai administratīvajā tiesas procesā piemērojamā tiesību norma atbilst augstāka juridiska spēka tiesību normām.

Atbilstoši šā panta otrajai daļai, ja tiesa uzskata, ka tiesību norma neatbilst Satversmei vai starptautisko tiesību normai, tā tiesvedību lietā aptur un nosūta motivētu pieteikumu Satversmes tiesai.

[11] Konkrētajā gadījumā VID ir piemērojis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtnās daļas otro teikumu, kas noteic, ka par maksātāja pierādījumiem nodokļa summas apstrīdēšanai ir atzīstami tikai tie maksātāja ieņēmumu un izdevumu attaisnojuma dokumenti (iesniegtie dokumentu noraksti), kā arī citi dokumenti un pierādījumi, kas uzrādīti (iesniegti) reizē ar gada ienākumu deklarāciju, deklarācijas precizējumu un papildu deklarāciju.

No minētās tiesību normas izriet, ka attaisnojuma dokumenti, kas iesniegti pēc VID noteiktā termiņa deklarācijas vai tās precizējuma iesniegšanai, nav uzskatāmi par pierādījumiem un nav izmantojami lietā. Tādējādi lietā par pierādījumiem atzīstami tikai tie attaisnojuma dokumenti, kuri bija VID rīcībā audita veikšanas laikā. Tādējādi Administratīvā procesa likuma 154. pantā ietvertais pienākums novērtēt pierādījumus pēc pārlicības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, konkrētajā gadījumā attiecas tikai uz tiem attaisnojuma dokumentiem, ko nodokļu maksātājs iesniedzis VID noteiktajā termiņā.

[12] Tāpat VID ir piemērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmo daļu, kas noteic, ka, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams likuma prasības, nodokļu administrācijai iesniegtajās deklarācijās vai nodokļu aprēķinos samazina nodokļu bāzi un no tās aprēķināto nodokļu summu, nodokļu administrācija aprēķina un piedzen samazināto nodokļa summu un soda naudu tās apmērā.

[13] Satversmes 89. pants noteic, ka valsts atzīst un aizsargā cilvēka pamattiesības saskaņā ar šo Satversmi, likumiem un Latvijai saistošiem starptautiskajiem līgumiem. Satversmes 92. pants noteic, ka ikviens var aizstāvēt savas tiesības un likumiskās intereses taisnīgā tiesā. Ikviens uzskatāms par nevainīgu, iekams viņa vaina nav atzīta saskaņā ar likumu. Līdzīgas garantijas ietver Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (turpmāk – Eiropas Cilvēktiesību konvencija) 6. pants.

[14] Tā kā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtās daļas otrais teikums (*sk. iepriekš*) ierobežo apstrīdēšanas iestādi un tiesu pieņemt pierādījumus, kuri nav bijuši iesniegti līdz VID noteiktajam termiņam, Administratīvo lietu departamenta ieskatā pamatots ir pieteicēja arguments, ka ar šo normu tiek ierobežotas tiesības uz taisnīgu tiesu.

Administratīvo lietu departamenta ieskatā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtās daļas mērķis ir nodrošināt savlaicīgu iedzīvotāju ienākuma nodokļa iekasēšanu un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Šādu mērķi, kura sasniegšana nepieciešama sabiedrības interesēs un kas attaisno cilvēktiesību ierobežošanu, par leģitīmu savos spriedumos un lēmumos atzinusi arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa (*sk., piemēram, 39. punkta pēdējo rindkopu 1994. gada 22. septembra spriedumā „Erika (Hentrich) pret Franciju”, iesnieguma nr. 13616/88*).

Tomēr Administratīvo lietu departamenta ieskatā nepieciešams izvērtēt minētā ierobežojuma nepieciešamību demokrātiskā sabiedrībā jeb samērīgumu. Administratīvo lietu departamenta ieskatā attiecīgo mērķi iespējams sasniegt ar indivīda tiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem – noskaidrojot pierādījumu novēlotas iesniegšanas iemeslu un to ticamību, kritiski izvērtējot pēc VID noteiktā termiņa iesniegto pierādījumu ticamību, veicot pretpārbaudes un tml.

[15] Turklāt Eiropas Cilvēktiesību tiesa, interpretējot un piemērojot Eiropas Cilvēktiesību konvencijas 6. pantu, vairākos spriedumos ir noteikusi, ka sods, kas tiek uzlikts par nodokļu normu neievērošanu, konvencijas 6. panta izpratnē ir uzskatāms par kriminālsodu (*sk., piemēram, 44.-51. punktu 2001. gada 3. maija spriedumā „J.B. pret Šveici”, iesnieguma nr. 31827/96; 64.-71. punktu 2002. gada 23. jūlija spriedumā „Janosevics (Janosevic) pret Zviedriju”, iesnieguma nr. 34619/97*).

Tādējādi Administratīvo lietu departamenta ieskatā soda nauda (kas atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmajai daļai automātiski tiek piedzīta nodokļu bāzes samazināšanas gadījumā), kas ir 100% apmērā no nenomaksātā nodokļa, kas tiek aprēķināts, citstarp piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtās daļas otro teikumu, uzskatāma par kriminālsodu Eiropas Cilvēktiesību konvencijas izpratnē. Tā kā soda nauda ir tieši saistīta ar nodokli, par kuru papildus pierādījumus augstākā iestādē un tiesā vairs nevar iesniegt, tad nav iespējams iesniegt arī papildus pierādījumus par soda naudas uzlikšanu. Administratīvo lietu departamenta ieskatā tas rada problēmas ar kriminālprocesā ietvertajiem principiem, ka pierādījumus

var iesniegt līdz iztiesāšanas beigām. Turklāt tiesības iesniegt pierādījumus un prasīt noplatināt lieciniekus izriet arī no Eiropas Cilvēktiesību konvencijas 6. panta.

[16] Ievērojot iepriekš teikto, Administratīvo lietu departamenta ieskatā konkrētajā lietā tiesvedība ir apturama un lēmums nosūtāms Satversmes tiesai, lai tā izvērtē likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtās daļas otrā teikuma atbilstību Satversmes 92. pantam saistībā ar Eiropas Cilvēktiesību konvencijas 6. pantu.

### **Nolēmuma daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 104. panta otro daļu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

### **n o l ē m a**

Nosūtīt pieteikumu Satversmes tiesai par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtās daļas otrā teikuma atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 92. pantam. Apturēt tiesvedību lietā, kas ierosināta, pamatojoties uz *M.G.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2003.gada 24.septembra lēmuma Nr.19/24381 atcelšanu līdz Satversmes tiesas lēmuma vai sprieduma spēkā stāšanās brīdim.

Lēmums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs senators

V. Jonikāns

senatore

J. Briede

senatore

I. Skultāne