

KAS IR SAMĒRĪGA SODA NAUDA?

KRISTIĀNA VIĻUMA, ZAB "BDO Law" juriste

Jaunajā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā ieviests jauns jēdziens "samērīga soda nauda", nosakot, ka par šādām soda naudām nav jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis. Lai gan šī ir viena no uzņēmējiem labvēlīgajām izmaiņām, tomēr likumā nav skaidrots samērīgas soda naudas termins, līdz ar to grozījumu saturs nav līdz galam saprotams.

Līdz 01.01.2018. bija spēkā likums "Par uzņēmumu ienākuma nodokli", kurā noteikts, ka soda naudai jāpiemēro uzņēmumu ienākuma nodoklis (UIN), tātad faktiski jebkura soda nauda bija papildu ar UIN apliekamā bāze. 01.01.2018. stājās spēkā jaunais Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums (UIN likums). UIN likuma 8.panta ("Ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi") 2.daļas 10.punktā noteikts:

§ "Pie izdevumiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita visus izdevumus, kas tieši nav saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, tai skaitā soda naudām, līgumsodiem un naudas sodiem izmantotās summas, ja tās nav samērīgas ar darījuma vērtību vai veiktas saistītai personai vai personai, kas izveidota vai darbojas zem nodokļu vai beznodokļu valstī vai teritorijā."

Tātad jaunajā UIN likumā paredzēts, ka UIN nav jāpiemēro samērīgām soda naudām. Kā jau minēts, jēdziens "samērīga soda nauda" UIN likumā nav definēts, tādēļ, lai to saprastu, jāaplūko tiesu praksē un vispārējās tiesību principos noteiktais.

SAMĒRĪGUMA PRINCIPS

Atbilstoši tiesiskas valsts principam soda naudai jābūt samērīgai. Ja noteikta nesamērīgi liela soda nauda, sods jāatceļ. Tomēr problēmu rada apstākļi, ka, piemērojot soda naudu, nav skaidri noteikts, kad tā uzskatāma par samērīgu un no kādas summas to var uzskatīt par nesamērīgi lielu.

No Latvijas Republikas Satversmē paredzētā demokrātiskās republikas jēdziena izriet vairāki tiesiskas valsts pamatprincipi, tostarp samērīguma princips (Latvijas

Republikas Satversmes tiesas (ST) 24.03.2000. spriedums lietā Nr.04-07(99), skat. arī ST 03.04.2008. spriedumu lietā Nr.2007-23-01). Atbilstoši samērīguma principam ir jāievēro saprātīgs līdzsvars starp personas un valsts vai sabiedrības interesēm, ja publiskā vara ierobežo personas tiesības un likumiskās intereses (ST 19.03.2002. spriedums lietā Nr.2001-12-01, skat. arī ST 25.03.2003. spriedumu lietā Nr.2002-12-01 un ST spriedumu lietā Nr.2007-23-01).

Samērīgums kā princips definēts Administratīvā procesa likuma 13.pantā:

§ "Labumam, ko sabiedrība iegūst ar ierobežojumiem, kas uzlikti adresētam, ir jābūt lielākam nekā viņa tiesību vai tiesisko interešu ierobežojumam. Būtiski privātpersonas tiesību vai tiesisko interešu ierobežojumi ir attaisnojami tikai ar nozīmīgu sabiedrības labumu."

Secināms, ka samērīguma principa mērķis ir indivīda tiesību ierobežojums, nepārsniedzot sabiedrības ieguvumu.

NESAMĒRĪGS SODS IR JĀPIERĀDA

Arī tiesu praksē ir gadījumi, kad piemērotās naudas soda apmērs ir šķietami nesamērīgs. Taču nepietiek tikai ar apgalvojumu, ka sods ir nesamērīgs, tas ir arī jāpamato un jāpierāda.

Latvijas Republikas Augstākās tiesas (AT) Senāta Administratīvo lietu departamenta 14.06.2007. spriedumā lietā Nr.SKA-241/2007 vērtēts soda naudas samērīgums nodokļu lietā. Spriedumā aplūkota situācija, kad juridiskā persona, kas iegādājās vairākus nekustamos īpašumus, tos savlaikus nepieteica pašvaldībā un par tiem laikus neiesniedza pārskatu un deklarāciju. Rīgas domes Finanšu departamenta Pašvaldības ieņēmumu pārvalde par



minētajiem pārkāpumiem juridiskajai personai piemēroja soda naudu, kas tika pārsūdzēta, uzskatot soda naudu par nesamērīgu. No sprieduma izriet, ka jāvērtē, pirmkārt, soda naudas konkrētajā apmērā noteikšanas nepieciešamība vispār un, otrkārt, vai soda nauda noteiktajā apmērā attaisno tās mērķi un ir samērīga. Šajā lietā pieteicējai aprēķinātas šādas soda naudas: par savlaikus nepieteikšanos pašvaldībā – 3152,03 EUR (2215,26 Ls) par 2002.gadu un 3020,54 EUR (2122,85 Ls) par 2003.gadu, kopā – 6172,57 EUR (4338,11 Ls), par pārskata savlaikus neiesniegšanu – 31,52 EUR (22,15 Ls) par 2002.gadu, par deklarācijas savlaikus neiesniegšanu – 30,21 EUR (21,23 Ls) par 2003.gadu, kopā – 61,72 EUR (43,38 Ls). Tiesa, izskatot lietu, secināja, ka norādītās summas nav atzīstamas par nesamērīgām.

Savukārt AT Senāta Administratīvo lietu departaments 27.11.2013. spriedumā lietā Nr.SKA-430/2013 norādījis: “Ievērojot samērīguma principu, soda naudai jābūt tādai, kas nodrošinātu efektīvu nodokļu iekasēšanu, taču nepārsniegtu to, kas ir objektīvi nepieciešams tā sasniegšanai. Soda naudai jābūt atbilstoši un samērīgai ar pieteicēja pieļauto pārkāpumu, kā arī jākalpo kā preventīvam līdzeklim, lai pieteicēju un citas personas atturētu no līdzīgu pārkāpumu pieļaušanas nākotnē.”

Tādējādi secināms, ka samērīgai soda naudai ir vairākas pazīmes:

- tās mērķis ir nodrošināt efektīvu nodokļu iekasēšanu, taču tā nedrīkst pārsniegt apmēru, kas objektīvi nepieciešams mērķa sasniegšanai;
- tā ir atbilstoša pieteicēja pieļautajam pārkāpumam;
- tai jākalpo kā preventīvam līdzeklim, lai atturētu no līdzīgu pārkāpumu pieļaušanas nākotnē.

Tātad, lai izvērtētu soda naudas samērīgumu, jāvērtē pieļautais pārkāpums un tā apmērs.

Arī ST spriedumā lietā Nr.2007-23-01 noteikusi, ka “sodi par nodokļu likumu pārkāpšanu nedrīkst būt acīmredzami nesamērīgi ar mērķi, ko likumdevējs ar to palīdzību nodomājis sasniegt”. Tādējādi, lai sodu atzītu par samērīgu, tam jābūt proporcionālam soda mērķim.

Spriedumā lietā Nr.2007-23-01 ST arī norādīja, ka “ar nodokļu tiesību palīdzību valsts iegūst savu funkciju īstenošanai nepieciešamos resursus, savukārt ar sodu sistēmu tiek panākta citu tiesību pienācīga ievērošana. Līdz ar to soda noteikšana iespējama vienīgi nepieciešamības robežās un tiktāl, ciktāl tas nodrošina pienācīgu cita tiesiskā regulējuma ievērošanu”.

Secināms, ka jebkura soda mērķis ir cita tiesiskā regulējuma ievērošanas panākšana. Tātad, lai sodu atzītu par samērīgu, tam jābūt proporcionālam cita tiesiskā regulējuma ievērošanas panākšanai.

Nav iespējams aptvert visus gadījumus, lai izvirzītu vienotu samērīgas soda naudas definīciju vai noteiktu vienotu tās apjomu. Katrā situācijā ir jāveic atsevišķs aprēķins, lai noteiktu piemēroto soda naudas apmēru tiesiskā regulējuma ievērošanas panākšanai. ST spriedumā lietā Nr.2007-23-01 arī noteikusi, ka “ir svarīgi sabalansēt atsevišķu personu tiesības uz individuālu pārkāpuma izvērtēšanu ar valsts pienākumu nodrošināt efektīvu nodokļu administrēšanas sistēmu”. Vērtējot lietā Nr.2007-23-01 apstrīdētās normas samērīgumu, ST ņēma vērā uzliktā soda apmēru, personas spēju samaksāt noteikto soda naudu, kā arī sekas, kas personai iestājas, nesamaksājot soda naudu. 