



Latvijas Republikas tiesībsargs

Baznīcas iela 25, Rīga, LV-1010, tālr.: 67686768, fakss: 67244074, e-pasts: tiesibsargs@tiesibsargs.lv, www.tiesibsargs.lv

ATZINUMS
pārbaudes lietā Nr. 2015-3-27K
Rīgā

2015. gada 20. aprīlī

Nr.6-6/21

XX
pilnvarotajiem pārstāvjiem:
XX,XX
XX ielā, Rīgā, LV – XXXX

Valsts ieņēmumu dienestam
vid@vid.gov.lv

Finanšu ministrijai
pasts@fm.gov.lv

Zināšanai:
Latvijas Republikas Saeimas
Cilvēktiesību un sabiedrisko lietu komisijai
cilvektiesibu.komisija@saeima.lv

Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijai
budzeta.komisija@saeima.lv

*Par tiesību normu interpretāciju un
labas pārvaldības principa īstenošanu
nodokļu administrēšanas jomā*

Tiesībsarga birojā 2014. gada 16. decembrī tika saņemts XX (turpmāk – iesniedzēja) iesniegums par Valsts ieņēmuma dienesta (turpmāk – VID) un administratīvās tiesas rīcību (reģistrēts ar Nr.1798).

Faktiskie apstākļi

Iesniegumā norādīts, ka VID nodokļu audita rezultātā ir veicis iesniedzējai iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) uzrēķinu par ienākumu, kas gūts, pārdodot

nekustamo īpašumu, kas uz iesniedzējas vārda zemesgrāmatā reģistrēts, dalot mantu, laulības šķiršanas procesā. Proti, iesniedzēja 2011. gada 11. janvārī pārdeva nekustamo īpašumu, kurš uz iesniedzējas vārda zemesgrāmatā ir ticis reģistrēts 2007. gada 27. jūlijā, pamatojoties uz 2006. gada 24. maija līgumu par kopmantas sadali, kas noslēgts laulības šķiršanas procesā. Nekustamais īpašums ir iegūts 1996. gada 9. augustā iesniedzējas laulības laikā, un līdz 2007. gada 27. jūlijam šis nekustamais īpašums zemesgrāmatā bija reģistrēts uz iesniedzējas laulātā vārda.

Iesniedzēja norāda, ka VID no vairākiem aspektiem ir rīkojies neatbilstoši labas pārvaldības principam. Pirmkārt, iesniedzējas gadījumam VID ir piemērojis nepareizās tiesību normas, turklāt nepareizi tās interpretējot. Otrkārt, VID ir nekonsekventi veicis saraksti, proti, daļu dokumentu sūtot pa pastu ierakstītā sūtījumā, bet daļu ar elektronisko parakstu VID elektroniskās deklarēšanās sistēmā (turpmāk – EDS). Šī rīcība iesniedzējai ir radījusi nelabvēlīgas sekas, kā rezultātā cita starpā ir ticis nokavēts procesuālais termiņš VID ģenerāldirektora lēmuma pārsūdzēšanai tiesā. Treškārt, iesniedzējas apstrīdēšanas iesniegumu VID ir izskatījis, pārkāpjot normatīvajos aktos noteikto izskatīšanas termiņu. Ceturtkārt, iesniedzēja savu jautājumu ir vēlējusies izrunāt ar VID ģenerāldirektoru, piesakoties uz tikšanos, taču iesniedzējai bez būtiska pamatojuma ir atteikta personīga tikšanās ar VID ģenerāldirektoru.

Iesniedzēja lūdz tiesībsargu atrisināt strīdu starp iesniedzēju un VID, kā arī sniegt atzinumu: 1) par VID rīcību, apliekot ar IIN iesniedzējas gūtos ienākumus konkrētajā gadījumā; 2) vai VID un Finanšu ministrijas sniegtā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 34. punkta interpretācija nav pretrunā ar Civillikuma 89., 90. un 109. pantu; 3) vai VID, mainot sarakstes paziņošanas kārtību, ir pārkāpis iesniedzējas tiesisko paļāvību.

Bez minētā iesniedzēja pauž neapmierinātību par administratīvās tiesas lēmumu motivāciju, vērtējot jautājumu par procesuālā termiņa atjaunošanu VID ģenerāldirektora lēmuma pārsūdzēšanai, tādējādi arī nepieņemot izskatīšanai iesniedzējas pieteikumu. Iesniedzēja lūdz tiesībsargu izvērtēt, vai administratīvā tiesa, konkrētajā gadījumā noraidot iesniedzējas pieteikumu par procesuālā termiņa atjaunošanu, nav pārkāpusi Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 92. pantā paredzētās tiesības uz taisnīgu tiesu.

Iesniedzēja arī pauž viedokli, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.² panta pirmā daļa, kas paredz dokumentu paziņošanu ar EDS starpniecību, ir pretrunā Satversmes 90., 91. pantam un 92. panta pirmajam teikumam. Minētā paziņošanas kārtība iesniedzējai liek būt atkarīgai no papildus komunikācijas avotiem, kas prasa papildus regulāras finanses un ne visi šie avoti tehniski ir pieejami. Šajā sakarā iesniedzēja lūdz sniegt atzinumu par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.² panta pirmās daļas atbilstību minētajiem Satversmes pantiem.

Tiesībsarga kompetence

Tiesībsarga likuma 11. panta 1., 3 un 4. punkts nosaka, ka tiesībsarga funkcijās ietilpst privātpersonas civiltiesību aizsardzības veicināšana, kā arī labas pārvaldības principa ievērošanas izvērtēšana un veicināšana, kā arī trūkumu atklāšana tiesību aktos, to piemērošanā un trūkumu novēršanas veicināšana.

Ka jau tika norādīts tiesībsarga paziņojumā par pārbaudes lietas ierosināšanu, iesniedzējas un VID strīda izšķiršana pēc būtības saskaņā ar Administratīvā procesa likuma (turpmāk arī APL) 103. pantu ir administratīvās tiesas kompetencē, līdz ar to

tiesībsargs attiecīgo strīdu nevar atrisināt un ar sava viedokļa (rekomendācijas) paušanu nevar ietekmēt iesniedzējas konkrēto gadījumu, tā kā iesniedzēja ir izsmēlusi visas iespējas strīdu atrisināt Latvijas tiesu sistēmas ietvaros. Taču iesniedzējas gadījums saistībā ar piemēroto tiesību normu interpretāciju un VID praksi, izskatot iesniegumus, ir analizējamas, tā kā Tiesībsarga biroja praksē ir sastopami līdzīgi gadījumi. Tiesībsargs uzskata, ka attiecīgais vērtējums var veicināt citu personu tiesību un interešu aizsardzību.

Ievērot minēto, tiesībsargs sniedz šādu atzinumu.

1. Par tiesas lēmumu vērtēšanu

1. No lietas materiāliem izriet, ka ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 29.augusta lēmumu ir noraidīts iesniedzējas lūgums par procesuālā termiņa atjaunošanu pieteikuma iesniegšanai tiesā un atteikts pieņemt pieteikumu. Ar Administratīvās apgabaltiesas 2014. gada 9. oktobra lēmumu ir atstāts spēkā Administratīvās rajona tiesas 2014. gada 29. augusta lēmums. Administratīvās apgabaltiesas 2014. gada 9. oktobra lēmums ir stājies spēkā.

Vērtējot, vai iesniedzējai ir tikušas nodrošinātas tiesības uz taisnīgu tiesu, jānorāda sekojošais.

No cilvēktiesību viedokļa Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. pantā un Satversmes 92.pantā personai garantētās tiesībās uz taisnīgu tiesu ietver divus aspektus: taisnīga tiesa kā neatkarīga tiesu varas institūcija, kas izskata lietu, un taisnīga tiesa kā pienācīgs, tiesiskai valstij atbilstošs process, kurā lieta tiek izskatīta.

Pirmajā aspektā jēdziens „taisnīga tiesa” tulkojams kopsakarā ar Satversmes 6.nodaļu, otrajā – ar tiesiskas valsts principu, kas izriet no Satversmes 1.panta¹. Satversmes 92. pants paredz valstij gan pienākumu izveidot attiecīgu tiesu institūciju sistēmu, gan arī pienākumu pieņemt procesuālās normas, atbilstoši kurām tiesa lietas izskatītu kārtībā, kas nodrošina šo lietu taisnīgu un objektīvu izspiešanu². Taisnīga tiesa kā pienācīgs, tiesiskai valstij atbilstošs tiesas process aptver vairākus elementus – savstarpēji saistītas tiesības³. Tajā ietilpst tiesības uz pieeju tiesai, pušu līdztiesības un sacīkstes princips, tiesības tikt uzklautam, tiesības uz motivētu tiesas spriedumu, tiesības uz pārsūdzību⁴.

2. No tiesībsargam adresētā iesnieguma un tam pievienotajiem dokumentiem konstatējams, ka iesniedzējai tika nodrošināta pieeja administratīvajai tiesai, iesniedzēja tika uzklautā likumā noteiktajā kārtībā, iesniedzēja ir saņēmusi motivētu tiesas lēmumu, kā arī iesniedzējai tika nodrošināta iespēja tiesas lēmumu pārsūdzēt. Taču iesniegumā ir paustas bažas par vienu no taisnīgas tiesas elementiem - tiesībām saņemt motivētu tiesas nolēmumu, neievērošanu, proti, iesniedzēja nepiekrīt administratīvās tiesas motivācijai.

Šajā sakarā vēlamies norādīt, ka tiesībsarga kompetences ietvaros ir raudzīties, lai valstī būtu ieviests un nodrošināts mehānisms, ar kura palīdzību personai būtu garantētas tiesības pārbaudīt attiecīgās motivācijas pamatotību un pietiekamību, kā arī tiesības panākt nemotivēta un nepamatota tiesas nolēmuma atcelšanu.

¹ Sk. Satversmes tiesas 2002.gada 5.marta sprieduma lietā Nr.2001-10-01 secinājumu daļas 2.punktu un 2006.gada 20.decembra sprieduma lietā Nr. 2006-12-01 9.3.punktu.

² Sk. Satversmes tiesas 2010.gada 17.maija sprieduma lietā Nr.2009-93-01 secinājumu daļas 8.1.punktu.

³ Sk. Satversmes tiesas 2008.gada 5. novembra sprieduma lietā Nr. 2008-04-01 8.2.punktu.

⁴ Sk. Satversmes tiesas 2010.gada 17.maija sprieduma lietā Nr.2009-93-01 secinājumu daļas 8.3.punktu, http://www.satv.tiesa.gov.lv/upload/spriedums_2009-93-01.htm

Konkrētajā gadījumā procesuālā termiņa atjaunošanu pieteikuma iesniegšanai tiesā paredz APL 190.¹pants. Savukārt attiecīgā tiesas lēmuma pārsūdzību paredz minētā likuma 48. panta ceturtā daļa, 324.panta ceturtā daļa.

No minētajām tiesību normām izriet, ka pirmās instances tiesas lēmuma par procesuālā termiņa atjaunošanu pareizība un tiesiskums ir pārskatāms augstākās instances tiesā, kuras lēmums ir galīgs.

Līdz ar to secināms, ka Latvijā ir izveidots mehānisms zemākās instances tiesas lēmuma par procesuālā termiņa atjaunošanu pieteikuma iesniegšanai tiesā motivācijas pareizības un pietiekamības pārbaudei. No pārbaudes lietas materiāliem ir konstatējams, ka iesniedzēja bez jebkādiem šķēršļiem ir izmantojusi minēto mehānismu.

No minētajām APL normām viennozīmīgi izriet, ka jautājumu par procesuālā termiņa atjaunošanu pieteikuma iesniegšanai tiesā likumdevējs ir pilnvarojis vērtēt tikai un vienīgi administratīvajai tiesai. Līdz ar to tiesībsargs, ievērojot likuma „Par tiesu varu” 10. panta pirmajā daļā, 11. panta pirmajā daļā un 16. pantā nostiprināto tiesu varas neatkarības principu, savas kompetences ietvaros nav tiesīgs dot vērtējumu par minēto Administratīvās rajona tiesas un Administratīvās apgabaltiesa lēmumu motivācijas pareizību un tiesiskumu Satversmes 92. panta noteikto pamattiesībām kontekstā.

2. Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanu

1. Apliekot iesniedzējas gūtos ienākums ar IIN, pirmkārt, jānorāda, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 3. panta trešās daļas 7.¹ punkts un 8. panta trešās daļas 11.punkts nosaka vispārējo principu, ka ienākums no Latvijas Republikā esoša nekustamā īpašuma atsavināšanas ir apliekams ar IIN. Otrkārt, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. pants paredz vairākus izņēmuma gadījumus, kad ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas nav apliekams ar IIN.

Izvērtējamais jautājums ir – vai un kurš izņēmuma gadījums (kura tiesību norma) ir piemērojams iesniedzējas gadījumam līdzīgos gadījumos.

Iesniedzēja uzskata, ka ir piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 34. punkts. Šī tiesību norma paredz, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar IIN netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas radies saistībā ar mantas sadali laulības šķiršanas gadījumā, ja vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai tas ir bijis abu laulāto deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā papildu adrese).

Savukārt VID un Finanšu ministrija uzskata, ka šī tiesību norma nav piemērojama, jo nekustamā īpašuma atsavināšana netiek veikta, lai laulības šķiršanas gaitā sadalītu mantu. Nekustamā īpašuma atsavināšana ir veikta brīdī, kad iesniedzēja jau ir bijusi šķirta un patstāvīgi pieņēmusi lēmumu nekustamo īpašumu atsavināt.

VID ir atzinis, ka uz iesniedzēju nav attiecināms arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33. punkts⁵, jo atsavinātais īpašums iesniedzējas īpašumā ir bijis mazāk kā 60 mēnešus no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums

⁵ Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33. punkts paredz, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar IIN netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus pēc kārtas (minētajā 60 mēnešu periodā) līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese). Ja nekustamais īpašums, kuru atsavina, ir mantots līgumiskā, testamentārā vai likumiskā ceļā no fiziskās personas, kuru ar maksātāju saista laulība vai radniecība līdz trešajai pakāpei *Civillikuma* izpratnē, šīs panta daļas izpratnē uzskatāms, ka nekustamais īpašums ir maksātāja īpašumā no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā kā mantojuma atstājēja īpašums.

reģistrēts zemesgrāmatā. Tādēļ attiecībā uz iesniedzēju VID ir atzinis, ka gūtais ienākums ir aplikams ar IIN.

Analizējot VID rīcību, aplikot iesniedzējas ienākumus ar IIN, vispirms ir noskaidrojams, vai iesniedzējas gadījumam ir piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 34.punkts. Lai to varētu noskaidrot, ir jāizanalizē minētās norma.

2. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 34.punkts likumā ir iestrādāts ar 2009. gada 1.decembra grozījumiem, kas stājās spēkā 2010.gada 1.janvārī. Kopš pieņemšanas brīža papildus šī norma nav tikusi grozīta.

2009.gada 1.decembra likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” grozījumu anotācijā ir norādīts, ka šī tiesību norma ir iestrādāta kā papildus izņēmums atbrīvojumam no IIN maksājamas attiecībā uz ienākumu no nekustamā īpašuma pārdošanas. Protī, nodokļu maksātājs „atbrīvos no nodokļa maksāšanas gadījumos, kad dzīvošanai izmantots nekustamais īpašums tiek atsavināts saistībā ar mantas sadali laulību šķiršanas gadījumā”⁶.

Nemot vērā, ka likumdošanas procesa ietvaros šīs normas saturs būtiski nav mainījies⁷, tikai redakcionāli (gramatiski) tā ir precizēta otrajā lasījumā bez papildus debatēm⁸, jāsecina, ka likumdevējs normas saturā ir vēlējis ietvert tikai anotācijā minēto dzīves gadījumu, kad tiek gūts ienākums no tāda nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas atsavināts laulības šķiršanas rezultātā. Iesniedzējas gadījumā nekustamais īpašums laulības šķiršanas gadījumā ir pārreģistrēts uz otru laulāto un vēlāk atsavināts kā attiecīgās personas personiskais īpašums, līdz ar to, tiesībsarga skatījumā, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 34.punkts nav attiecināms uz iesniedzēju, līdz ar to VID bija pamats nepiemērot šo tiesību normu.

3. Taču vienlaikus jākonstatē, ka konkrētajā gadījumā VID ir nepamatoti atteicies piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33.punktu.

Kā jau tika minēts, saskaņā ar šo tiesību normu gada aplikamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese).

Lai būtu tiesisks pamats piemērot šo tiesību normu, nepieciešams konstatēt divus priekšnoteikumus: pirmkārt, nekustamajam īpašumam personas īpašumā jāatrodas ilgāk par 60 mēnešiem, otrkārt, vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai tam ir jābūt personas deklarētajai dzīvesvietai. Minētie priekšnoteikumi ir kumulatīvi, proti, tikai tad, ja ir konstatējami abi šie priekšnosacījumi, ir pamats minētās normas piemērošanai jeb pamats no nekustamā īpašuma atsavināšanas gūto ienākumu kvalificēt kā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neaplikamu ienākumu.

⁶ Sk. <http://titania.saeima.lv/LIVS/SaeimaLIVS.nsf/0/81EEDC8818B910D4C225766200366A26?OpenDocument>

⁷ Sākotnējā redakcija: ienākums no īpašuma atsavināšanas, kas radies saistībā ar mantas sadali laulību šķiršanas gadījumā, ja vismaz divpadsmit mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas brīdim tas ir bijis abu laulāto deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā papildu adrese), sk. <http://titania.saeima.lv/LIVS/SaeimaLIVS.nsf/0/81EEDC8818B910D4C225766200366A26?OpenDocument>

⁸ Uz otro lasījumu redakcionāli norma tika precizēta pašreiz spēkā esošajā formulējumā, sk. <http://titania.saeima.lv/LIVS/SaeimaLIVS.nsf/0/5C296E90E56ABB8CC225767E004D3DB3?OpenDocument>

Iesniedzējas gadījumā nav apšaubīts fakts, ka pārdotajā nekustamajā īpašumā iesniedzēja ir bijusi deklarēta, vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai. Taču VID ir apšaubījis faktu, ka pārdotais īpašums iesniedzējas rīcībā ir bijis vairāk par 60 mēnešiem, kā kritēriju savam vērtējumam ņemot īpašuma tiesību ieraksta brīdi zemesgrāmatā, atsaucoties uz Civillikuma 994.pantu, Zemesgrāmatu likuma 16.panta 1.punkta, „a” apakšpunkta nosacījumiem, un atsavināšanas brīdi.

Jāatzīst, ka formāli likumdevējs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktā izņēmuma konstatēšanai noteicis, ka 60 mēnešu termiņš rēķināms no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā, ko kā vienīgo argumentu izmanto VID un Finanšu ministrija. No VID un Finanšu ministrijas sniegtā situācijas vērtējuma ir nepārprotami konstatējams, ka minētās iestādes likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33. punktu piemēro gramatiski⁹, neņemot vērā ne faktisko apstākļu būtību, ne citu tiesību normu noteikumus, ne arī piemērojamās tiesību normas mērķi.

Kā ir atzinusi Satversmes tiesa, gramatiskā iztulkošanas metode ir tikai pirmā no iztulkošanas metodēm, un nav pareizi vadīties vienīgi pēc tiesību normas vārdiskās jēgas. Iztulkojot tiesību normu pēc gramatiskās metodes, rezultāts nav galīgs, un pēc citu iztulkošanas metožu pielietošanas tas ne vienmēr var tikt apstiprināts. Ja tiesību normas pieņēmējs, izsakot savu gribu tekstuāli, to ir izdarījis neprecīzi, jāņem vērā tā patiesā griba¹⁰.

Diemžēl ne VID lēmumā, ne arī Finanšu ministrijas skaidrojumā nav konstatējams, ka minētās iestādes likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33.punkta interpretācijā izmantotu citas iztulkošanas metodes, kaut gan APL 17. pants iestādei uzliek par pienākumu tās piemērot. Minēto iestāžu atsaukšanās uz Civillikuma 994.panta un Zemesgrāmatu likuma 16.panta 1.punkta, „a” apakšpunkta noteikumiem, tiesībsarga skatījumā, nemazina citas interpretācijas metodes izmantošanas pienākumu. Šīs tiesību normas apstiprina īpašuma tiesību iegūšanas formālo nosacījumu, kam nepārprotami ir nozīme civiltiesiskajās attiecībās ar trešajām personām un ir būtisks nosacījums nekustamā īpašuma vērtības noteikšanai apliekamā ienākuma noteikšanai, taču tās neizslēdz nepieciešamību vērtēt īpašuma iegūšanas brīdi pēc būtības saskaņā ar Civillikuma 89.pantā nostiprināto kopīgās mantas esamības prezumpciju.

Kā liecina Finanšu ministrijas skaidrojumā norādītie tiesu nolēmumi (administratīvās lietas Nr. A420220514, Nr.A4200486113), kā arī iesnieguma izskatīšanas laikā noskaidrotie tiesu nolēmumi (administratīvās lietas Nr. A420293114, Nr.A420337113), VID arī citās administratīvajās lietās konsekventi pieturās pie likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33.punkta gramatiskas interpretācijas.

Izanalizējot minēto tiesu praksi, secinām, ka administratīvās tiesas ir atzinušas šādu VID praksi par prettiesisku. Proti, tiesu praksē ir atzīts, ka gadījumos, kad ir konstatējams, ka, ja laulāto nekustamais īpašums ir iegūts laulības laikā un zemesgrāmatā tas ir reģistrēts uz viena laulātā vārda, tad tas uzskatāms par abu laulāto kopīgo matu saskaņā ar Civillikuma 89. un 93. pantu, neskatoties uz to, ka nekustamais īpašums nav ierakstīts zemesgrāmatā uz otra laulātā vārda.

⁹ Šo faktu tieši atzīts Finanšu ministrija iesniedzējai adresētajā 2014.gada 30.oktobra vēstules 2.lp. Gramatiska interpretācijai šai tiesību normai ir konstatējama VID 2013.gada 17.septembra lēmuma Nr.22.10/L-22676 7 lp.

¹⁰ Sk. Satversmes tiesas 2005.gada 22.aprīļa lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2004-25-03 6.punktu.

Šāda kārtība attiecas uz laulāto likumiskajām mantiskajām attiecībām. Šo attiecību ietvaros Civillikums neparedz nepieciešamību reģistrēt zemesgrāmatā atzīmi par otra laulātā īpašuma tiesībām uz nekustamo īpašumu.

Civillikums paredz arī regulējumu laulāto līgumiskajām mantiskajām attiecībām, saskaņā ar kuru laulātie var noteikt mantas šķirtību vai mantas kopību. Sakarā ar šo attiecību esamību Civillikuma 115.pants un 127.pants paredz obligātu atzīmes reģistrāciju zemesgrāmatā.

Minētie Civillikuma noteikumi nepārprotami norāda, ka īpašuma tiesības var pastāvēt arī bez formālās reģistrācijas zemesgrāmatā un juridiski to ir iespējams precīzi konstatēt.

Ievērojot minēto, tiesībsargs piekrīt tiesu praksē paustajai nostājai, ka, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33.punktu, nevar atstāt bez ievēribas Civillikuma 89. pantā nostiprināto kopīgās mantas esamības prezumpciju, kura nepārprotami nosaka laulības laikā iegūtā manta, t.sk. nekustamais īpašums, ir abu laulāto īpašums, neatkarīgi no tā, ka uz vienu no laulātajiem tas nav reģistrēts zemesgrāmatā. Tas attiecīgi dot pamatu atzīt, ka brīdis, ar kuru ir radušās īpašuma tiesības laulātajam, kas nekustamo īpašumu ir ieguvis laulības laikā, bet zemesgrāmatā kā īpašnieks sākotnēji nav bijis reģistrēts (reģistrēts pēc noteikta laika), ir nekustamā īpašuma iegūšanas brīdis laulības laikā, nevis formālais reģistrācijas brīdis zemesgrāmatā.

Līdz ar to ir pamats domāt, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkts nepamatoti sašaurina attiecīgu personu (laulāto, kas šķīroties reģistrē uz sava vārda nekustamo īpašumu) tiesības uz nodokļa nomaksas atvieglojumiem.

Minētajā tiesu praksē, kā arī citos nolēmumos, kuros tiek piemērots likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkts (piemēram, administratīvajā lietā Nr.A420271214 un Nr. A420306314), administratīvās tiesas, izmantojot sistēmiskās un teleoloģiskās interpretācijas metodi, atkāpjas no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktā strikti formulētā nosacījuma – ka īpašuma tiesību iegūšanas brīdis ir to reģistrācijas zemesgrāmatā, piemērošanas.

Piemēram, Administratīvā apgabaltiesa, atsaucoties uz likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotāciju, ir atzinusi, ka minētais kritērijs cita starpā likumā tika ieviests ar mērķi, lai nošķirtu sava nekustamā īpašuma pārdošanu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas notiek ar spekulatīvu mērķi. Minētā iemesla dēļ, tiesas skatījumā, nav pamata uzskatīt, ka likumdevējs būtu gribējis aplikt ar IIN, nepastāvot spekulatīviem mērķiem, ienākumus no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas personas īpašumā ir bijuši 60 mēnešus, bet daļā no šī perioda nekustamais īpašums personas īpašumā ir bijis kā laulāto kopīga manta¹¹.

Savukārt Administratīvā rajona tiesa ir atzinusi, ka ne ikvienā gadījumā nekustamā īpašuma reģistrēšanas fakts zemesgrāmatā būtu vienīgais īpašuma esības apliecinājums, jo šāda tiesību normas interpretācija būtu pretrunā tās mērķim (neaplikt ar nodokli ienākumu, kas rodas, atsavinot personas dzīvesvietu, kas tās īpašumā bijusi ilgāk par 60 mēnešiem un kurā tā dzīvo vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai). Likumdevējs šo reģistrācijas faktu zemesgrāmatā, kas ir saistošs arī trešajām personām, noteicis kā pietiekamu pierādījumu nekustamā īpašuma iegūšanas dienas noteikšanai vispārējā gadījumā, proti, tad, ja šajā jautājumā nav strīda. Tādā gadījumā

¹¹ Sk. Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 19.septembra lēmums lietā Nr. A420293114 13.punkts.

nav nepieciešams papildus iegūt citus pierādījumus. Tomēr, ja šajā jautājumā ir strīds, un nodokļu maksātājs iesniedz citus pierādījumus, kas liecina par īpašuma iegūšanu jau pirms īpašumtiesību reģistrēšanas zemesgrāmatā, tie ir ņemami vērā un ir izvērtējami¹².

Minētajās atziņās tiesas nepārprotami ir konstatējušas likumdevēja gribu, ieviešot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33.punkta tiesisko regulējumu. Tiesībsargs tām pievienojas un atzīst, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33.punkta mērķis nepārprotami norāda uz nepieciešamību, cita starpā iesniedzējas situācijai līdzīgos gadījumos vērtēt un piemērot Civillikuma 89.pantu. Pretējā gadījumā, tiesībsarga skatījumā, netiek sasniegts taisnīgs un lietderīgs mērķis, kas ir pretrunā tiesību idejai.

Tiesībsarga skatījumā, nav pieņemama Finanšu ministrijas kā vadošas valsts pārvaldes iestādes nodokļu politikas jomā paustā nostāja par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33.punkta sašaurinātu un gramatisku tulkošanu līdz brīdim, kamēr nenostabilizēsies tiesu prakse šajā jautājumā. Šāda nostāja neatbilst ne tikai labas pārvaldības principam, bet arī diskreditē valsts pārvaldi kopumā ar nevēlēšanos atzīt acīmredzamas juridiska rakstura kļūdas.

Šajā sakarā tiesībsargs aicina Finanšu ministriju sadarbībā ar VID atkārtoti izvērtēt jau šobrīd izveidojušos tiesu praksi iesniedzējas situācijai līdzīgos gadījumos un to mainīt vai arī izvērtēt nepieciešamību grozīt normatīvos aktus, novēršot šādas situācijas. Tāpat arī būtu pārvērtējama VID prakse, kad, formāli piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33.punktu, tiek aplikts ar IIN ienākums tām personām, kas pārdod savu vienīgo (galveno) mājokli (sk., piemēram, administratīvajā lietā Nr.A420337113).

Lūdzam sešu mēnešu laikā informēt tiesībsargu par rekomendācijas īstenošanu.

3. *Par paziņošanu ar EDS starpniecību*

1. Vērtējot VID rīcību par nekonsekventu sarakstes veikšanu ar iesniedzēju, pirmkārt, ir jānorāda, ka kārtība par paziņošanu EDS, stājā spēkā 2013. gada 1.janvārī, papildinot likumu „Par nodokļiem un nodevām” ar 7.²pantu.

Saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām” ar 7.²panta pirmo daļu VID izdoto administratīvo aktu (arī nelabvēlīgu administratīvo aktu) un citus lēmumus, dokumentus un informāciju nodokļu maksātājam, kurš ir EDS lietotājs, paziņo, izmantojot EDS, vienlaikus par to nosūtot informāciju uz nodokļu maksātāja elektroniskās deklarēšanas sistēmā norādīto elektroniskā pasta adresi.

No minētās tiesību normas izriet, ka kopš 2013. gada 1. janvāra VID bija pienākums EDS lietotājiem saraksti veikt ar EDS starpniecību. Līdz ar to ar EDS starpniecību iesniedzējai informāciju VID vajadzēja sūtīt, sākot jau no 2013. gada 1.janvāra, tā kā kopš 2012. gada 17. septembra iesniedzēja ir bijusi EDS lietotāja.

Sarakste starp VID un iesniedzēju sakarā ar nodokļu auditu ir sākusies 2012.gada 6.decembrī – nosūtot paziņojumu par informācijas sniegšanu. VID, ievērojot normatīvo aktu prasības, šo paziņojumu ir nosūtījis rakstveidā pa pastu. Taču turpmāko saraksti no 2013.gada 1.janvāra līdz 2013.gada 17.jūnijam, kad paziņoja lēmumu par audita rezultātiem, VID nav veicis, ievērojot likumu „Par nodokļiem un nodevām” ar 7.²panta pirmo daļu. VID saraksti ir veicis ar pasta starpniecību. Savukārt 2013.gada 17.septembra VID ģenerāldirektora lēmumu VID ir nosūtījis ar EDS starpniecību.

¹² Sk. Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 10. septembra sprieduma lietā Nr. A420271214 8.punkts.

Tiesībsargs uzskata, ka, kaut arī nav apšaubāms, ka iesniedzējai kā EDS lietotājai ir pienākums ievērot un respektēt likumu „Par nodokļiem un nodevām” ar 7.²panta noteikums un apzināties sekas, tomēr tikpat lielā mērā nav apšaubāms VID pienākums ievērot to pašu tiesību normu un labas pārvaldības principa ievērošanu. Kā neatbilstoša labas pārvaldības principam ir VID rīcība, neveicot saraksti ar EDS starpniecību jau no 2013.gada sākuma, tādējādi ne tikai pārkāpjot likuma prasību, bet arī maldinot nodokļu maksātāju, ka visas turpmākā sarakste iespējams notiks ar pasta starpniecību arī nākotnē.

APL 10. pants nosaka, ka privātpersona var paļauties, ka iestādes rīcība ir tiesiska un konsekventa. Iestādes kļūda, kuras pieļaušanā privātpersona nav vainojama, nedrīkst radīt privātpersonai nelabvēlīgas sekas. Tiesību doktrīnā ir atzīts, ka tiesiskās paļāvības princips ir nesaraucjami saistīts ar tiesiskas valsts principu. Individīds droši var plānot savu nākotni saistībā ar tiesībām, ko likumīgi izdota tiesību norma piešķīrusi¹³.

Lai arī formāli VID varēja 2013. gada 17. septembra VID ģenerāldirektora lēmumu nosūtīt ar EDS starpniecību, tomēr no labas pārvaldības principa viedokļa minētajos apstākļos taisnīgai procedūrai un iesniedzējas interesēm atbilstoša rīcība būtu bijusi, ja šis lēmums būtu nosūtīts ar pasta starpniecību. Ja tiesiskās paļāvības princips prasa no iestādes: 1) tiesisku rīcību un 2) konsekventu rīcību, tad konkrētajā gadījumā diemžēl ir konstatējams, ka VID nav ievērojis nevienu no minētajiem nosacījumiem.

Šajā sakarā aicinām VID vadību informēt nodokļu kontroles pasākumus īstenojošās struktūrvienības par vienveidīgu un konsekventu dokumentu paziņošanas kārtību, lai nākotnē nepieļautu, ka nekonsekventas un likumam neatbilstošas darbības dēļ tiktu aizskartas nodokļu maksātāju tiesības un tiesiskās intereses.

Lūdzu sešu mēnešu laikā informēt tiesībsargu par minētās rekomendācijas īstenošanu.

2. Vērtējot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.²panta pirmajā daļā nostiprinātās paziņošanas kārtības EDS atbilstību Satversmes 90., 91. pantam un 92. panta pirmajam teikumam iesniegumā norādītā pamatojuma kontekstā, proti, ka minētā paziņošanas kārtība iesniedzējai liek būt atkarīgai no papildus komunikācijas avotiem, kas prasa papildus regulāras finanses un ne vienmēr tehniski ir pieejami, norādām sekojošo.

Tiesībsarga birojs kopš 2013. gada sākuma ir saņēmis vairākas personu sūdzības par problēmsituācijām sakarā ar EDS lietošanu. Vērtējot šīs sūdzības, Tiesībsarga birojs ir secinājis, ka EDS ieviešana ir radījusi grūtības nodokļu maksātājiem, kuriem nav tehnisku iespēju piekļūt EDS, kā arī nav datorzināšanu un prasmju. Līdz ar to var piekrist iesniegumā paustajam viedoklim, ka EDS izmantošanai atsevišķām personām liek būt atkarīgām no datortehnoloģijām, kas objektīvi cilvēkam var arī nebūt, vai arī cilvēks nespēj tās izmatot savas nezināšanas dēļ¹⁴. Taču šis apstāklis pats par sevi vēl nepadara likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.²pantu par antikonstitucionālu vairāku iemeslu dēļ.

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka likumdevējam ir tiesības gan grozīt likumus, gan arī pieņemt jaunus likumus, kuros tiek ietvertas gan jaunākas, gan arī speciālas normas iepretim citām jau spēkā esošām tiesību normām. Šāda rīcības brīvība likumdevējam ir nepieciešama, lai mainīgajos sociālajos, ekonomiskajos un politiskajos apstākļos ar

¹³ Sk. Satversmes tiesas 2002. gada 19. marta sprieduma lietā Nr. 2001-12-01 secinājumu daļas 3.2. punktu, un 2006. gada 8. novembra sprieduma lietā Nr. 2006-04-01 21.punktu.

¹⁴ Latvijas Interneta asociācijas apkopotie dati liecina, ka Latvijā internetu lieto 81.7% no kopējā iedzīvotāju skaita. Tas nozīmē, ka 18.3 % nav aktīvi interneta lietotāji. Sk. <http://www.lia.lv/statistika/>.

tiesību normu palīdzību visdažādākās tiesiskās situācijas noregulētu tā, ka tās atbilstu sociālajai realitātei¹⁵.

Jānorāda, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.² panta pirmajā daļā nostiprinātā kārtība ir cieši saistīta ar nodokļa maksāja likumā noteiktajiem pienākumiem un Latvijas valsts politisko izšķiršanos pāriet uz EDS, ņemot vērā moderno tehnoloģiju attīstību mūsdienās.

Proti, spēkā esošā likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 3.punkts nosaka, ka viens no nodokļu maksātāja vispārīgajiem pienākumiem ir iesniegt nodokļu administrācijai elektroniska dokumenta veidā šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas un informatīvās deklarācijas normatīvajos aktos noteiktajos termiņos. Fiziskajām personām, kas neveic saimniecisko darbību, ir izvēles tiesības iesniegt nodokļu deklarācijas un informatīvās deklarācijas elektroniska dokumenta veidā vai papīra dokumenta veidā. Nodokļu maksātāji, iesniedzot Valsts ieņēmumu dienestam nodokļu deklarācijas un informatīvās deklarācijas elektroniska dokumenta veidā, izmanto Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmu. Ministru kabinets nosaka kārtību, kādā Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmā tiek identificētas personas, kas iesniedz elektroniskos dokumentus. Ja nodokļu deklarācijas vai informatīvās deklarācijas ir iesniegtas, izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmu, šīm deklarācijām ir juridisks spēks arī tad, ja tās nesatur rekvizītu „paraksts”.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” pārejas noteikumu 99.¹ punkts paredz, ka šā likuma 15.panta pirmās daļas 3.punktā noteiktais pienākums iesniegt nodokļu un informatīvās deklarācijas elektroniskā veidā attiecībā uz nodokļu maksātājiem - fiziskajām personām - piemērojams, sākot ar 2014.gada 1.janvāri. Līdz 2013.gada 31.decembrim nodokļu maksātāji - fiziskās personas - ir tiesīgi iesniegt nodokļu un informatīvās deklarācijas pēc savas izvēles elektroniski vai papīra formā.

Lai izvērtētu, vai nodokļu maksātājiem, it īpaši fiziskajām personām – saimnieciskās darbības veicējiem, uzliktais pienākums ir nepieciešams sabiedrībai un vai tas ir samērīgs ar labumu, ko gūst sabiedrība ir nepieciešams konstatēt EDS mērķi.

Analizējot Latvijas valsts politiku moderno tehnoloģiju jomā, ir konstatējams, ka tās aktīva ieviešana valsts pārvaldes jomā saskatāma kopš 2002. gada 11. septembra, kad valdība apstiprināja Latvijas e-pārvaldes koncepciju¹⁶.

Minētā koncepcija kā vienu no mērķiem e-pārvaldes izveidē paredzēja pakāpenisku sabiedrisko pakalpojumu sniegšanas elektronizāciju jau laikā no 2002. līdz 2007.gadam. Vispārīnnot e-pārvaldes mērķi, atzīstams, ka Latvijas valsts mērķis ar e-pārvaldi ir panākt publisko pakalpojumu pieejamību iedzīvotājiem ērtā un vienkāršā veidā, veicot elektronisku datu apmaiņu starp valsts pārvaldes un pašvaldību subjektiem, vienlaikus palielinot valsts pārvaldes efektivitāti un samazinot tās izdevumus¹⁷.

Šī mērķa ietvaros iekļaujas arī EDS ieviešana. Koncepcijā EDS ieviešana tika minēta kā viena no pirmajām moderno tehnoloģiju sistēmām, kas jau 2002. gadā tika vērtēta atzinīgi minēto mērķu sasniegšanā.

Ņemot vērā minēto valsts politisko izšķiršanos, kā arī moderno tehnoloģiju attīstību mūsdienās un to izmantošanas nozīmīgumu sabiedrībā kopumā¹⁸, EDS

¹⁵ Sk. Satversmes tiesas 2012. gada 3. februārī sprieduma lietā Nr. Nr. 2011-11-01 12.punkts.

¹⁶ Detalizētāk sk. Latvijas e-pārvaldes koncepcija, <http://likumi.lv/doc.php?id=66389>

¹⁷ Detalizētāk par e-pārvaldes mērķiem un realizāciju sk. Vides aizsardzības un reģionālās attīstības ministrijas mājas lapā, <http://www.varam.gov.lv/lat/pol/jomas/?doc=12374>

¹⁸ Moderno tehnoloģiju izmantošanas nozīmīgumu ir atzinusi arī Satversmes tiesa 2014.gada 12.februāra spriedumā lietā Nr.2013-05-01, sk. sprieduma 18.1., 19.1. punktus.

ieviešanai ir leģitīms mērķis – nodrošināt valsts pārvaldes efektivitāti. Līdz ar to atzīstams, ka ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15. panta pirmās daļas 3. punktu uzliktais pienākums nodokļu maksātājam ir sabiedrībai nepieciešams un labums, ko gūst sabiedrība, ir nozīmīgs, kaut vai ņemot vērā, piemēram, apstākli, ka ar EDS tiek samazināts birokrātiskais slogs, lielai daļai nodokļu maksātāju tas atvieglo saziņu ar VID utt.

Vērtējot, vai EDS ieviešana ir notikusi samērīgi, ir nepieciešams noskaidrot, vai vēsturiski EDS ir ieviesta pakāpeniski, dodot iespēju nodokļu maksātājiem sagatavoties minētajām izmaiņām.

Analizējot vēsturisko EDS attīstību, konstatējams, ka jau ar 2001.gada 12.janvāri likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 3.punktā nodokļu maksātājam tika paredzēta papildus iespēja nodokļu deklarācijas iesniegšanas pienākumu realizēt, iesniedzot arī attiecīgos dokumentus elektroniski¹⁹. Šī iespēja nebija obligāta²⁰. Līdz 2008. gada 4. martam bez rakstveida deklarācijas iesniegšanas elektroniski iesniegtā deklarācija nodokļu administrācijai nebija saistoša. Ar 2008. gada 31. janvāra grozījumiem likumā „Par nodokļiem un nodevām” likumdevējs atcēla minēto kārtību, atzīstot, ka elektroniski iesniegtas nodokļu deklarācijas ir juridiski saistošas arī bez rakstveida deklarācijas iesniegšanas. Bez tam ar minētajiem grozījumiem likumdevējs paredzēja vispārējo principu, ka nodokļu maksātāji, izņemot fiziskās personas, kas neveic saimniecisko darbību, nodokļu un informatīvās deklarācijas VID iesniedz elektroniskā veidā, izmantojot EDS.

Taču likumdevējs vienlaicīgi minētajam noteikumam noteica pārejas periodu, proti:

- 1) attiecībā uz budžeta iestādēm un kapitālsabiedrībām, kurās kapitāla daļas pieder valstij vai/un pašvaldībai, tas bija realizējams no 2009.gada 1.janvāra²¹;
- 2) attiecībā uz pārējiem nodokļu maksātājiem, izņemot fiziskās personas, kas neveic saimniecisko darbību, - tas bija realizējams sākotnēji no 2010.gada 1.janvāra²², vēlāk – no 2011.gada 1.janvāra²³;
- 3) nodokļu maksātājiem, kuru juridiskā adrese vai deklarētā dzīvesvieta atradās administratīvajā teritorijā, kurā nav interneta pieejas infrastruktūras teritoriālā seguma, pienākums iesniegt nodokļu un informatīvās deklarācijas elektroniski tika noteikts sākotnēji no 2011. gada 1. janvāra²⁴, vēlāk – no 2012. gada 1. janvāra²⁵;
- 4) savukārt fiziskām personām, kas veic saimniecisko darbību, ar 2011.gada 14.novembra grozījumiem likumā „Par nodokļiem un nodevām” tika noteikts, ka, sākot tikai ar 2014.gada 1.janvāri, būs pienākums nodokļu un informatīvās deklarācijas iesniegt elektroniskā veidā²⁶.

No minētā secinām, ka likumdevējs EDS ir ieviesis pakāpeniski, dodot iespēju nodokļu maksātājiem, it īpaši fiziskām personām - saimnieciskās darbības veicējiem, laicīgi sagatavoties tās ieviešanai. Līdz ar to tiesībsargam nav pamata apšaubīt samērīguma principa ievērošanu.

No Satversmes 90., 91., 92. pantu viedokļa ir būtiski, lai paziņošana ar EDS nebūtu vienīgais iespējamais komunikācijas veids ar iestādi.

¹⁹ Līdz minētajam datumam nodokļu deklarācijas bija iesniedzamas tikai rakstveidā.

²⁰ Iemesls - sākotnēji nebija nodrošināta elektroniskā paraksta izmantošana.

²¹ Sk. 2008.gada 31.janvāra likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””.

²² Sk. 2008.gada 31.janvāra likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””.

²³ Sk. 2009.gada 1.decembra likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””.

²⁴ Sk. 2008.gada 31.janvāra likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””.

²⁵ Sk. 2009.gada 1.decembra likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””.

²⁶ Sk. 2011.gada 14.novembra likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.²panta trešā daļa paredz, ka šā panta pirmajā un otrajā daļā minētais – paziņošana EDS, neattiecas uz gadījumiem, kad nodokļu maksātājs, kurš ir Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmas lietotājs, norādījis citu konkrētā dokumenta paziņošanas veidu.

No minētā izriet, ka likumdevējs ir paredzējis iespēju saņemt VID lēmumus, dokumentus un informāciju arī ārpus EDS, kas neliecina par minēto Satversmes noteikumu pārkāpumu.

Personai, kurai nav personiska datora un kurai nav iespēja piekļūt internetam vai arī nav prasmju darbam EDS utt., atbilstoši savām iespējām un vajadzībām ir jāmeklē veids, kā nokārtot attiecības ar valsti EDS ietvaros. VID ir apliecinājis tiesībsargam, ka personām, kurām ir neciešama palīdzība darbā ar EDS, VID ir gatavs sniegt atbalstu dažādos veidos, t.sk. klientu apkalpošanas centros, sniedzot praktisku palīdzību.

3. Papildus attiecībā uz EDS izmantošanu jānorāda, ka likumu „Par nodokļiem un nodevām” ar 7.²pants paredz saziņu EDS ietvaros ar jebkuru nodokļu maksātāju neatkarīgi no nodokļu maksātāja tiesiskā statusa. Proti, EDS ietvaros VID ir tiesības un pienākums personai sūtīt visus dokumentus neatkarīgi no tā, vai, piemēram, persona ir vai nav saimnieciskās darbības veicēja. Tiesībsargs nepiekrīt iesniedzējas viedoklim, ka VID ir pienākums šādus gadījumus nošķirt, tā kā šāda prasība neizriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām” ar 7.²panta.

4. Par apstrīdēšanas iesniegumu izskatīšanas termiņa neievērošanu

1. Vērtējot VID rīcību, pārkāpjot normatīvajos aktos noteikto apstrīdēšanas iesniegumu izskatīšanas termiņu, jānorāda sekojošais.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 37. panta ceturto daļu Valsts ieņēmumu dienests izskata iesniegumu un pieņem lēmumu viena mēneša laikā. Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors to var pagarināt uz laiku, ne ilgāku par četriem mēnešiem no apstrīdēšanas iesnieguma saņemšanas dienas.

Pēc būtības šī tiesību norma satur noteikumu, kas nodokļu maksātājam rada paļāvību, ka VID apstrīdēšanas iesniegumu vispārējā gadījumā izskatīs viena mēneša laikā.

Ja VID neievēro minētajā tiesību normā noteiktos termiņus, t.sk. ja pienācīgi nenoformē termiņa pagarināšanu un par to nepaziņo personai, no iestādes puses tas ir likuma pārkāpums, kas jau pats par sevi uzskatāms par labas pārvaldības un tiesiskās paļāvības principa pārkāpumu.

2. Vērtējot sekas, ko var izraisīt minētā termiņa pārkāpums no VID puses, pirmkārt, jāņem vērā, ka nodokļu uzrēķinu lietām nedarbojas vispārīgais princips par lēmuma darbības apturēšanu tiesvedības stadijā attiecībā uz uzrēķināto nodokļa pamatparādu un nokavējuma naudu.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 40. panta pirmo daļu sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas stadijā, t.i., uz apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas laiku - administratīvā akta izpilde tiek apstūrēta. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments ir atzinis, ka administratīvā akta izpildes apturēšana attiecas tikai uz izpildi,

nevis uz citām tiesiskajām sekām, kuras ir nodibinātas ar administratīvo aktu²⁷. Persona arī nodokļu administrācijas lēmuma apstrīdēšanas laikā saglabā nodokļu parādnieka statusu, lai gan tai šajā laikā nav jāpilda lēmums par papildu maksājumu veikšanu budžetā²⁸. Citiem vārdiem sakot, tas nodokļu maksātājam dod tiesības šajā periodā uzrēķinu nemaksāt un kopsakarā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 37. panta ceturtās daļas noteikumiem cerēt, ka VID ģenerāldirektors to atceļ, neradot papildus nelabvēlīgās tiesiskās sekas.

Bez minētajām cerībām uz labvēlīgu lēmumu nodokļu maksātājam, apstrīdot sākotnējo VID lēmumu, ir jāpazinās šī lēmuma spēkā esamību un citas no tā izrietošas sekas. Viena no sekām ir iespējamā nokavējuma naudas aprēķināšana saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29. pantā otro daļu. Šī tiesību norma nosaka, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda — no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Otrkārt, vērtējot apstrīdēšanas iesniegumu izskatīšanas termiņa kavējuma sekas, jāņem vērā Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta judikatūrā sniegtās atziņas.

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments ir atzinis, ka apstrīdēšanas iesniegumu izskatīšanas termiņa kavējums ir procesuālo tiesību normu pārkāpums. Šāds pārkāpums ir jāvērtē atkarībā no tā ietekmes uz galīgo lēmumu, t.i., jānoskaidro minētā procesuālā pārkāpuma ietekme uz administratīvā akta saturu. Attiecībā uz privātpersonu procesuālais pārkāpums kļūst tiesiski nozīmīgs tikai tad, ja tas ietekmēja vai varēja ietekmēt administratīvā akta saturu. Ja varēja – tas uzskatāms par būtisku²⁹. Apstrīdēšanas iesnieguma neizskatīšana noteiktajā termiņā maina administratīvā akta apstrīdēšanas kārtību, taču tā pati par sevi nepadara administratīvo aktu par spēkā neesošu vai atceļamu. Apstākļi, ka iestāde nepamatoti ir kavējusies ar lēmuma pieņemšanu, var tikt vērtēti vienīgi no aspekta, vai tādējādi pieteicējam ir pieņemts nelabvēlīgāks lēmums, kāds tas varētu būt, pieņemot to noteiktajā termiņā³⁰.

3. No likuma „Par nodokļiem un nodevām” konstatējams, ka tiesību normās ir paredzēta atšķirīga pieeja nokavējuma naudas aprēķināšanai atkarībā no tā:

- kāds nodokļu kontroles pasākums ir veikts un
- vai nodokļu maksātājs ir veicis uzrēķinātās summas samaksu normatīvajos aktos noteiktajā laikā pēc maksāšanas termiņa iestāšanās.

Iesniedzējas gadījumā VID ir veicis nodokļu auditu. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmā daļa nosaka, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu.

Savukārt minēta likuma 32. panta astotā daļa paredz, ka nodokļu revīzijas (audita) laikā papildus noteiktos maksājumus nodokļu maksātājs samaksā 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par nodokļu revīzijas (audita)

²⁷ Sk. Augstākās tiesas 2006. gada 1. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-2 9. punktu.

²⁸ Sk. turpat.

²⁹ Sk., piemēram, Augstākās tiesas 2006.gada 17.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-386 7. un 8.punktu.

³⁰ Sk., piemēram, Augstākās tiesas 2010.gada 14.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-403/2010 10.punktu.

rezultātiem. Ja lēmumā par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem norādītie maksājumi netiek veikti minēto 30 dienu laikā, nodokļu administrācija šā likuma 29.panta otrajā daļā noteikto nokavējuma naudu aprēķina ar nākamo dienu pēc maksāšanas termiņa iestāšanās.

Iesniedzējas situācijai līdzīgos gadījumos VID ir tiesības veikt arī citus kontroles pasākumus, piemēram, datu atbilstības pārbaudes.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta 5.¹ daļas otrais un trešais teikums nosaka, ja nodokļu maksātājs noteiktajā termiņā nav novērsis datu atbilstības pārbaudes paziņojumā norādītās neatbilstības, nodokļu administrācija pieņem lēmumu par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem, kurā veic budžetā maksājamo vai atmaksājamo summu pārrēķinu, nosaka par labu budžetam piedzenamo nodokļa summu (starpību starp maksātāja deklarēto un datu atbilstības izvērtēšanas rezultātā precizēto nodokļu summu) un aprēķina nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā par periodu no deklarētās nodokļa summas maksāšanas termiņa līdz šā lēmuma pieņemšanas dienai. Lēmumā papildus aprēķināto nodokļa summu un nokavējuma naudu nodokļu maksātājs iemaksā budžetā 30 dienu laikā no lēmuma saņemšanas dienas. Ja šajā termiņā nodokļu maksātājs neveic lēmumā norādītos maksājumus, nokavējuma naudas aprēķināšana tiek atjaunota no dienas, kad pieņemts lēmums par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem.

No minētajām tiesību normām izriet, pirmkārt, ka datu atbilstības pārbaudes gadījumā ir atšķirīga nokavējuma naudas aprēķināšanas kārtība, nekā tas ir paredzēts nodokļu audita gadījumā. Proti, ja nodokļu audita gadījumā nokavējuma naudu aprēķina par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, tad datu atbilstības pārbaudes gadījumā - par periodu no deklarētās nodokļa summas maksāšanas termiņa līdz lēmuma par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem pieņemšanas dienai. Otrkārt, uzrēķina maksāšanas termiņš kā datu atbilstības pārbaudes, tā arī nodokļu audita gadījumā ir vienāds - 30 dienas no attiecīgā lēmuma saņemšanas dienas³¹.

Šajā sakarā jānorāda, ka nodokļu maksātājam ir jāievēro minētais termiņš un tajā jāsamaksā uzrēķins, paturot tiesības apstrīdēt un pārsūdzēt VID lēmumu. Taču Tiesībsarga birojs nereti saskaras ar gadījumiem, ka uzrēķina maksāšanas termiņš ir nokavēts (galvenokārt naudas līdzekļu neesamības dēļ) un nodokļu maksātājam cita starpā tiek papildus aprēķināta nokavējuma nauda.

Nokavējuma naudas aprēķināšana par samaksas termiņa kavējumu no juridiskā viedokļa ir pieļaujama un attaisnojama darbība, tomēr no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta 5.¹ daļas un 32. panta pirmās un astotās daļas tiesiskā regulējuma secināms, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir apstrīdējis VID lēmumu par uzrēķinu (pārrēķinu) un pēc nelabvēlīga VID ģenerāldirektora lēmuma saņemšanas nav veicis uzrēķina samaksu likumā noteiktajā maksājuma samaksas termiņā, tas paredz nesamērīgi atšķirīgu pieeju nokavējuma naudas aprēķināšanai atkarībā no tā, kāds nodokļu kontroles pasākums ir veikts – nodokļu audits vai datu atbilstības pārbaude.

³¹ Uzrēķins jāsamaksā ir 30 dienu laikā, ņemot vērā arī lēmuma paziņošanas laiku. Ja lēmumu sūta EDS, tad tās ir 2 dienas attiecīgi jāsamaksā 32 dienu laikā. Pēdējā samaksas diena ir 32.diena. Ja šajā termiņā nesamaksā, nokavējuma naudu sāk rēķināt ar 33.dienu. Šajā sakarā jāņem vērā arī likumā „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta trešajā daļā noteiktais: „Nokavējuma naudu neaprēķina, ja valsts vai pašvaldības budžets tam piekritīgo nodokļa maksājumu ir saņēmis piecu darbdienu laikā pēc maksājuma termiņa iestāšanās. Ja minētais nosacījums netiek ievērots, nokavējuma naudu aprēķina par periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa iestāšanās līdz samaksas dienai (to ieskaitot). Ja maksāšanas termiņš sakrīt ar brīvdienu (svētku dienu), tad par maksāšanas dienu uzskatāma pirmā darbdiena pēc brīvdienas (svētku dienas).” Attiecīgi, ja lēmumu sūta pa pastu ierakstītā sūtījumā, tad uzrēķins jāsamaksā 37.dienu laikā un nokavējuma naudu sāk rēķināt ar 38.dienu.

Ja nodokļu maksātājs, kam ir veikts nodokļu audits, pēc VID ģenerāldirektora lēmuma paziņošanas uzrēķinu nav samaksājis 30 dienu laikā, tad nokavējuma nauda tiek aprēķināta tikai no nākamās dienas, kad ir beidzies attiecīgais samaksas termiņš. Tātad nodokļu audita gadījumā nokavējuma nauda nodokļu maksātājam nav jāmaksā par periodu, kad tiek izskatīts apstrīdēšanas iesniegums.

Savukārt datu atbilstības pārbaudes gadījumā, ja nodokļu maksātājs pēc VID ģenerāldirektora lēmuma paziņošanas uzrēķinu nav samaksājis 30 dienu laikā, tad nokavējuma nauda tiek aprēķināta gan par periodu, kurā nodokļu maksātājam ir tiesības iesniegt apstrīdēšanas iesniegumu, gan par periodu, kad tiek izskatīts apstrīdēšanas iesniegums, gan arī par periodu, kurā nodokļu maksātākam bija pienākums samaksāt uzrēķinu.

Tiesībsargs nerod saprātīgu skaidrojumu šādam atšķirīgam tiesiskajam regulējumam³². Tiesībsargs skatījumā nav pieļaujās, ka, pārbaudot vienu un to pašu nodokļu aplikšanas jautājumu ar dažādām nodokļu kontroles metodēm, nodokļu maksātājam tiek radītas nevienlīdzīgas un nesamērīgas sekas attiecībā uz aprēķināto nokavējuma naudu. Tiesībsargs uzskata, ka datu atbilstības pārbaudes rezultātā nokavējuma nauda būtu aprēķināma pēc analogijas, kā tas ir noteikts nodokļu audita gadījumā.

VID ir liela rīcības brīvība (tiesības) izvēlēties nodokļu kontroles metodi. Normatīvie akti neierobežo VID tiesības pēc saviem ieskatiem (izmantojot publiku varu) izvēlēties vienu no minētajiem kontroles pasākumiem. Atkarībā no izvēlēta kontroles pasākuma – privātpersonai radītās sekas ir acīmredzami dažādas.

Šajā sakarā, lai nepieļautu nevienlīdzīgu attieksmi starp nodokļu maksātājiem un izslēgtu iespējamo varas nepamatotu izmantošanas, tiesībsargs aicina veikt grozījumu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta 5.¹ daļas noteikumus, paredzot analogisku nokavējuma naudas aprēķināšanas kārtību, kā tas ir paredzēts nodokļu audita gadījumos.

Lūdzam VID un Finanšu ministriju sešu mēnešu laikā informēt tiesībsargu par minētās rekomendācijas īstenošanu.

4. Vērtējot jautājumu, vai ar minēto tiesisko regulējumu radītās sekas privātpersonai rada tiesību aizskārumu apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas termiņa kavējuma dēļ no VID puses, norādām sekojošo.

Neskatoties uz konstatēto nesamērīgo atšķirību nokavējuma naudas aprēķināšanas tiesiskajā regulējumā, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta 5.¹ daļas noteikumi šobrīd ir spēkā, līdz ar to praksē joprojām piemērojami.

Ja VID ģenerāldirektors viena mēneša laikā ir pieņēmis nodokļu maksātājam nelabvēlīgu lēmumu sakarā ar veikto datu atbilstības pārbaudi, tad nodokļu maksātājam ir jāaprēķinās, ka gadījumā, ja viņš uzrēķinu nesamaksās likumā noteiktajā samaksas termiņā, tad nokavējuma nauda tiks aprēķināta no lēmums par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem pieņemšanas brīža, t.i., gan par periodu, kurā nodokļu maksātājam ir tiesības iesniegt apstrīdēšanas iesniegumu, gan par periodu, kad tiek izskatīts apstrīdēšanas iesniegums, gan arī par periodu, kurā nodokļu maksātākam bija pienākums samaksāt uzrēķinu. Citiem vārdiem sakot, ja VID ģenerāldirektors apstrīdēšanas iesniegumu ir izskatījis viena mēneša laikā, tad no šobrīd spēkā esošas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta 5.¹ daļas, formāli var uzskatīt, ka VID pamatoti veic nokavējuma naudas aprēķināšanu.

³² Tas arī nav rodams no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta 5.¹ daļas pieņemšanas procesa, sk. <http://titania.saeima.lv/LIVS/SaeimaLIVS.nsf/webSasaiste?OpenView&restricttcategory=1062/Lp9>

Taču, ja VID ģenerāldirektors nodokļu maksātājam nelabvēlīgu lēmumu sakarā ar veikto datu atbilstības pārbaudi ir pieņēmis, pārkāpjot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 37. panta ceturtnā daļa paredzēto viena mēneša termiņu, tad aprēķinātā nokavējuma nauda par periodu, kad no VID puses viena mēneša termiņš ir pārkāpts, rada nodokļu maksātāja tiesību aizskārumu. Proti, tā kā iestāde ir pārkāpusi likumu, kas nodokļu maksātājam ir radījis tiesisko paļāvību - sagaidīt no VID termiņā izskatītu apstrīdēšanas iesniegumu, ir pamats atzīt, ka par šo periodu aprēķinātā nokavējuma nauda nodokļu maksātājam ir nesaistoša. Iestādes prettiesiska rīcība nevar radīt nodokļu maksātājam saistošu pienākumu, pat ja likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta 5.¹ daļa formāli to pieļauj.

Tiesībsarga skatījumā, šādos gadījumos, piemērojot APL 10. pantu, iestādei ir pamats atzīt, ka par kavēto periodu nokavējuma nauda nav aprēķināma un pēc savas iniciatīvas attiecīgo nokavējuma naudu neaprēķināt.

Šajā sakarā jānorāda Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta judikatūrā atzītais, uz ko bieži vien mēdz atsaukties VID savā argumentācijā, kad tiek vērtēts jautājums par apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas termiņa kavējumu. Proti, gadījumā, ja augstākā iestādes savlaicīgi neizdod administratīvo aktu, personai ir tiesības, arī nesagaidot augstākās iestādes lēmumu, vērsties tiesā par administratīvā akta atcelšanu (par galīgo uzskatot to administratīvā akta redakciju, kādu persona pēdējo ir saņēmusi), turklāt tādā gadījumā ir pieļauts ilgāks pārsūdzības termiņš saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 188.panta piekto daļu. Tātad šāda nokavējuma sekas ietekmē nevis lietas iznākumu, bet ietekmē pārsūdzības termiņu un kārtību³³.

Nepārprotami šī judikatūras atziņa no procesuālā viedokļa ir privātpersonas interesēs, taču tā nenonāk pretrunā ar iepriekš minētajām Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta judikatūras atziņām par nepieciešamību vērtēt procesuālā pārkāpuma ietekmi uz lēmumu pēc būtības. Nav šaubu, ka nodokļu maksātāja rīcībai ir jābūt aktīvai, aizstāvojot savas tiesības. Nodokļu maksātājam, konstatējot apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas termiņa kavējumu, pēc iespējas ir jārīkojas tā, lai mazinātu nelabvēlīgās sekas, t.sk. jārīkojas, kā ir atzīts judikatūrā, taču fakts, ka nodokļu maksātājam, nesagaidot VID ģenerāldirektora lēmumu, ir tiesības vērsties tiesā pats par sevi nemazina viņa tiesības norādīt uz tiesiskās paļāvības principa pārkāpumu, kā arī uz VID pieļautā procesuālā pārkāpuma ietekmi uz VID lēmuma saturu, kā arī lūgt tiesu atzīt par prettiesisku lēmumu kopumā vai kādā daļā. Tiesībsargs pieļauj, ka risinājums šai situācijai varētu būt tiesai izteikts lūgums atcelt uzrēķināto nokavējuma naudu par likumā noteiktā termiņa kavējumu, piemēram, ja tiesa uzskatītu, ka uzrēķins pēc būtības ir pamatots u.tml.

5. Iesniedzējas gadījumā apstrīdēšanas iesniegumu izskatīšana termiņš ir ticis nokavēts par 1 mēnesi, taču tiesībsarga rīcība ir informācija, ka apstrīdēšanas iesniegumu izskatīšana datu atbilstības pārbaudes lietās tiek kavēta pat 6 mēnešus³⁴. Turklāt Tiesībsarga birojā regulāri uz konsultācijām nāk personas, kas sūdzas par apstrīdēšanas iesniegumu izskatīšanas termiņiem administratīvo pārkāpumu lietās³⁵.

Minētie gadījumi un Tiesībsarga biroja klientu sniegtā informācija diemžēl liek domāt, ka apstrīdēšanas iesniegumu izskatīšana termiņu kavējumiem VID ir sistēmisks raksturs. Šāda rīcība nav savienojama ar labu pārvaldību. Tiesībsargs vērs uzmanību, ka,

³³ Sk., piemēram, Augstākās tiesas 2007.gada 12.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-125/2007 23.5.punktu, 2008.gada 29.maija sprieduma lietā Nr. SKA-218/2008 11.punktu.

³⁴ Sk., piemēram, VID ģenerāldirektora 2015.gada 9.februāra lēmumu Nr.22.10/L-5119.

³⁵ Sk., piemēram, VID ģenerāldirektora 2014.gada 22.oktobra lēmumu Nr.22.11/L-29865.

lai arī tiesu praksē bieži vien šādus pārkāpumus vērtē kā procesuālus pārkāpumus, kas neietekmē lēmumu pēc būtības, tomēr jāņem vērā, ka šāds pārkāpums no tiesisko seku viedokļa, pat ja arī lēmums pēc būtības ir likumīgs, privātpersonas tiesiskās intereses var negatīvi ietekmēt. Piemērs tam ir jau analizētā nokavētā nokavējuma naudas aprēķināšana. Tāpat, piemēram, administratīvā pārkāpuma lietās apstrīdēšanas iesniegumu izskatīšanas termiņa kavējums ietekmē personas sodāmības iestāšanās brīdi un attiecīgi sodāmības dzēšanas termiņa atskaites brīdi, kas ir būtisks personas tiesību aizskārums, ja attiecīgais brīdis iestājas vēlāk, nekā personai ir varējusi pašauties saskaņā ar normatīvajos aktos noteikto.

No valsts pārvaldes darbības principu viedokļa jebkurš normatīvā akta pārkāpums, t.sk. procesuālais pārkāpums, ir prettiesiska rīcība. Nav savienojams ar tiesiskuma principu tāds uzstādījums, ka prettiesiska rīcība, neatkarīgi no tā, kādu ietekmi tas ir atstājis uz iestādes pieņemto lēmumu, paliek bez jebkādam tiesiskām sekām. Šādas nostājas rezultātā zūd gan likuma „Par nodokļiem un nodevām” 37. panta ceturtajā daļā, gan Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā 286.panta paredzētā termiņa nozīme gan iestādes atbildības, gan tiesiskās pašlāvības principa kontekstā. Vēl vairāk minēto tiesību normu prasību ignorēšana no Latvijas Republiku pārstāvošas valsts pārvaldes iestādes puses pēc būtības grauj privātpersonas uzticību valstij un veicina tiesību nihilismu, kas nav savienojams ar Satversmes 1. pantā nostiprināto tiesiskas valsts principu.

Tiesībsarga vērš uzmanību, ka valsts pārvaldes ietvaros pastāv virkne līdzekļu, kā valsts pārvaldes iestādes vadītājam ir iespēja novērst attiecīgus pārkāpumus valsts pārvaldes iestādes iekšienē, t.sk. nepieciešamības gadījumā piemērojot disciplinārbildību par normatīvo aktu pārkāpumiem.

Tiesībsargs aicina VID ģenerāldirektori pastiprināti pievērst uzmanību apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas termiņu kavējumiem un veikt pasākumus, kas novērstu šādas prakses turpināšanu.

Lūdzam sešu mēnešu laikā informēt tiesībsargu par minētās rekomendācijas īstenošanu.

Šajā sakarā tiesībsargs nodokļu maksātājiem rekomendē pieteikumos par VID ģenerāldirektora lēmumu atcelšanu argumentēti norādīt uz attiecīgo procesuālo pārkāpumu būtisko ietekmi uz gala lēmuma saturu un radītajām tiesiskajām sekām, attiecīgi lūdzot tiesu pieņemt situācijai atbilstošus lēmumus.

5. Par iespēju tikties ar VID ģenerāldirektoru

Vērtējot iesniedzējas iebildumus par VID ģenerāldirektora rīcību, bez būtiska pamatojuma atsakot personīgu tikšanos ar VID ģenerāldirektoru, lai izrunātu iesniedzējas gadījumu, vēlamies norādīt, ka labas pārvaldības princips prasa, lai iestādes vadītājs būtu pieejams sabiedrībai.

No VID interneta vietnes³⁶ izriet, ka VID ģenerāldirektore šādu iespēju nodokļu maksātājiem ir nodrošinājusi. Saskaņā ar VID interneta vietnē norādīto informāciju VID pēc iesnieguma saņemšanas ar nodokļu maksātāju divu nedēļu laikā sazinās un informē par pieņemšanas iespējām.

No iesniedzējas paustās nostājas izriet, ka no VID puses nav sniegts, iesniedzējas skatījumā, nozīmīgs pamatojums attiekuamam tikties.

Tiesībsargs konstatē, ka VID norādītā pieteikšanās uz tikšanos kārtība neizslēdz, ka nodokļu maksātājam var tikt atteikta tikšanās, ņemot vērā individuālās lietas un citus

³⁶ Sk. <https://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=12&id=6404&hl=1&mod=33>

apstākļus. Lai arī tiesībsargs nevar viennozīmīgi konstatēt attiekuma motīvus tikties ar iesniedzēju, taču pieļauj, ka tās iemesls varētu būt apstākļi, ka ar iesniedzējas gadījumā VID lēmums ar tiesas lēmumu bija kļuvis neapstrīdams.

Tiesībsargs norāda, ka ideālā situācija būtu vēlams, ka VID ģenerāldirektore varētu tikties ar jebkuru nodokļu maksātāju, taču jāņem vērā, ka mūsdienās tik lielas iestādes vadītājam ne visos gadījumos objektīvu apstākļu dēļ tas ir iespējas, tādēļ saprātīgi ir vērtēt tikšanās organizēšanas lietderību ar konkrētiem nodokļu maksātājiem. Ja nodokļu maksātāja skatījumā, VID ģenerāldirektora rīcība – atsakot tikšanos, ir bijusi nepamatota, tad nodokļu maksātājam tā ir jāpārsūdz administratīvajā tiesā kā faktiskā rīcība.

Rekomendāciju kopsavilkums

Šī atzinuma ietvaros tiesībsargs ir rekomendējis - sešu mēnešu laikā:

1. Finanšu ministrijai sadarbībā ar VID mainīt praksi attiecībā uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33.punkta piemērošanu iesniedzējas situācijai līdzīgos gadījumos, kā arī izvērtēt nepieciešamību grozīt normatīvos aktus, novēršot neviennozīmīgu minētās tiesību normas interpretāciju.

2. VID vadībai informēt nodokļu kontroles pasākumus īstenojošās struktūrvienības par vienveidīgu un konsekventu dokumentu paziņošanas kārtību nodokļu maksātājiem.

3. Finanšu ministrijai sadarbībā ar VID veikt grozījumus likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta 5.¹ daļas noteikumos, paredzot analogisku nokavējuma naudas aprēķināšanas kārtību, kā tas ir noteikts likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta astotajā daļā nodokļu audita gadījumos.

4. VID ģenerāldirektorei pastiprināti pievērst uzmanību apstrīdēšanas iesniegumu izskatīšanas termiņu kavējumiem un veikt pasākumus, kas novērstu prettiesiskas prakses turpināšanu.

Pamatojoties uz Tiesībsarga likuma 25. panta pirmo un ceturto daļu, pārbaudes lietas izskatīšana tiek pabeigta.

Ar cieņu,

tiesībsargs

J.Jansons