



Latvijas Republikas tiesībsargs

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

Rīgā

2019. gada 13. augustā Nr.6-1/1401

[..]

[..]

Par tiesiskā regulējumu skaidrību un piedziņas uzsākšanas iespējamību

Tiesībsarga birojā ir saņemts Jūsu iesniegums ar lūgumu izvērtēt Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – VID) rīcību saistībā ar 2015.gada deklarācijā izveidojušos nodokļu parādu.

1. No iesnieguma materiāliem konstatējams, ka Jūs 2019.gada 7.martā brīvprātīgi iesniedzāt gada ienākumu deklarāciju par 2015. gadu. Pēc kādā laika VID Elektroniskās deklarēšanas sistēmā (turpmāk arī – EDS) konstatējāt, ka sakarā ar minētās deklarācijas iesniegšanu ir izveidojies iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk arī – IIN) parāds 526,97 euro, t.sk. aprēķināta nokavējuma nauda, sākot ar 2016.gada 16.jūniju.

2019.gada 25.jūnijā Jūs vērsāties VID ar iesniegumu, lūdzot dzēst nodokļu parādu, pamatojoties uz likuma “Par nodokļiem un nodevām” 26.panta 6.¹ daļu sakarā ar piedziņas veikšanas noilgumu.

VID 2019.gada 1.augustā Jums nosūtīja vēstuli (Nr. 31.4-4.6.3/51167), norādot, kā attiecībā uz Jums nav pieņemts lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu. Vienlaicīgi Jūs tikāt aicināts labprātīgi veikt nodokļu saistību izpildi ne vēlāk kā līdz 2019.gada 15.augustam, lai pret Jums netiktu uzsākta parāda piespiedu piedziņa.

2. No VID vēstules izriet, ka VID par piedziņas iespējamības pamatu uzskata likuma “Par nodokļiem un nodevām” 26. panta pirmo daļu, kas nosaka, ka *nodokļu maksājumus atbilstoši nodokļu deklarācijai (..), kuri nav samaksāti nodokļu likumos vai citos normatīvajos aktos noteiktajā termiņā, un ar tiem saistīto nokavējuma naudu (..) nodokļu administrācija piedzen bezstrīda kārtībā, pamatojoties uz lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu.* Tāpat piedziņas iespējamība izriet no likuma “Par nodokļiem un nodevām” 26.panta sestās daļas, kas paredz gadījumus, kad nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīdus kārtībā neuzsāk. Uz Jūsu gadījumu neviens no likumā minētajiem gadījumiem neattiecas.

Uz Jūsu situāciju nav attiecināms likuma “Par nodokļiem un nodevām” 25. panta pirmās daļas 5. punkts, kas paredz, ka *valsts budžetā pilnīgi vai daļēji ieskaitāmo nodokļu parādus, kā arī nokavējuma naudas un soda naudas VID dzēš nodokļu maksātājam — šā likuma 26.panta 6.¹ daļā paredzētajā gadījumā, ja triju gadu laikā no maksājuma termiņa*

iestāšanās nav pieņemts lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu. Precizējot attiecīgo tiesību normu, jānorāda, ka likuma "Par nodokļiem un nodevām" 26.panta 6.¹ daļa nosaka, ka *nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu, izņemot muitas nodokli un citus līdzvērtīgus maksājumus, neuzsāk, ja piedzenamā parāda kopsumma nav lielāka par 15 euro.*

VID vēstulē nav minēti izvērsti apsvērumi, kādēļ likuma "Par nodokļiem un nodevām" 25. panta pirmās daļas 5. punkts un 26. panta 6.¹ daļa nav attiecināma uz Jūsu gadījumu. Tomēr no vēstulē paustās nostājas var noprast, ka VID minētās tiesību normas interpretē tādējādi, ka VID dzēs tikai tādus nodokļu parādus, kuri ir mazāki par 15 euro un par kuriem triju gadu laikā no maksājuma termiņa iestāšanās nav pieņemts lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu. Par visiem pārējiem nodokļu parādiem (virs 15 euro), neskatoties, ka par tiem triju gadu laikā no maksājuma termiņa iestāšanās nav pieņemts lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu, pat ja VID vairs nav tiesīgs veikt nodokļu kontroles pasākumus, VID joprojām ir tiesīgs pieņemt lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu.

3. Tiesībsarga likuma mērķis ir veicināt cilvēktiesību aizsardzību un sekmēt, lai valsts vara tiktu īstenota tiesiski, lietderīgi un atbilstoši labas pārvaldības principam¹. Tiesībsarga funkcijas ir izvērtēt un veicināt labas pārvaldības principa² ievērošanu valsts pārvaldē, kā arī jautājumos, kas saistīti ar cilvēktiesību un labas pārvaldības principa ievērošanu, atklāt trūkumus tiesību aktos un to piemērošanā, kā arī veicināt šo trūkumu novēršanu³.

Neanalizējot parāda saistību izveidošanās apstākļus un neapšaubot nodokļu parāda esamību, tiesībsargs savas kompetences ietvaros šo gadījumu analizē no labas pārvaldības principa un tiesiskas valsts virsprincipa viedokļa.

3.1. Lai arī vispārīgās tiesību normas, kas regulē nokavēto nodokļu piespiedu piedziņu, neliedz iespēju veikt piedziņu, tomēr jāņem vērā, ka likums "Par nodokļiem un nodevām" pietiekami detalizēti regulē šo procesu ar speciālajām tiesību normām. Piemēram, likums detalizēti regulē, kādos termiņos nodokļu administrācija var veikt jebkādu nodokļu kontroli (23.pants), tādējādi nodokļu maksātajam radot tiesisko drošību un pašāvērtību attiecībā ar valsti saistībā ar nodokļu nomaksu. Tāpat likumdevējas ir konkrēti noteicis, kādos gadījumos un termiņā nokavēto nodokļu maksājumu piedziņa ir uzsākama un kādā termiņā veicama nokavēto nodokļu maksājumu piedziņa, ja ir pieņemts lēmums par bezstrīdus piedziņu (26.panta piektā daļa un astotā daļa). Šajā sakarā arī minams, ka likumdevējs likuma "Par nodokļiem un nodevām" 25.panta pirmās daļas 5.punktā ir konkrēti iezīmējis termiņus, kuros ir jāpieņem lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piespiedu piedziņu attiecībā uz nodokļu parādiem līdz 15 euro, pretējā gadījumā paredzot nodokļa parāda dzēšanu.

Jūsu gadījums attiecībā nodokļu parāda piedziņas iespējamību likumā nav noregulēts. Tā kā vispārējās normas, kas regulē nokavēto nodokļu piespiedu piedziņu, detalizēti nenosaka, vai un kādos gadījumos var uzsākt un veikt nodokļa piedziņu, tad nolūkā nodrošināt nodokļu maksātāja tiesisko drošību, šīs vispārējās tiesību normas ir piemērojamas, izmantojot likumā nostiprinātos tiesību principus vai analogiju. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 1.panta ceturto daļu *tiesību norma ir normatīvs akts (tā daļa) un vispārējie tiesību principi*. Savukārt šī likuma 15.panta piektā daļa nosaka, ka *vispārējos tiesību principus piemēro, ja attiecīgo jautājumu neregulē ārējais normatīvais akts, kā arī lai interpretētu normatīvos aktus (17.pants)*. Attiecīgi Administratīvā procesa likuma 17.panta

¹ Tiesībsarga likuma 1.pants, <https://likumi.lv/ta/id/133535#p11>.

² Labas pārvaldības princips paredz atklātību pret privātpersonu un sabiedrību, datu aizsardzību, taisnīgu procedūru īstenošanu saprātīgā laikā un citus noteikumus, kuru mērķis ir panākt, lai valsts pārvalde ievērotu privātpersonas tiesības un tiesiskās intereses. Sk. Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.panta piektā daļa, <https://likumi.lv/ta/id/63545#p10b>.

³ Tiesībsarga likuma 11.panta 3.punkts, <https://likumi.lv/ta/id/133535#p11>.

otrā daļa paredz: „Ja iestāde vai tiesa konstatē tiesību sistēmā nepilnību, tā var šo nepilnību novērst, arī lietojot analogijas metodi, tas ir, sistēmiski analizējot līdzīgu gadījumu tiesisko regulējumu un šīs analīzes rezultātā konstatētos tiesību principus piemērojot konkrētajā gadījumā.”

Nepielietojot šīs metodes, proti, uzskatot, ka var piemērot tikai vispārējās normas, kas regulē nokavēto nodokļu piespiedu piedziņu, veidojas situācija, ka VID nav ierobežots ar termiņiem attiecībā uz lēmuma par nodokļu parāda piedziņu pieņemšanu, potenciāli paturot tiesības veikt piedziņu arī ļoti veciem nodokļu parādiem, kurus VID vairs nav tiesīgs kontrolēt. Tādējādi tiek pārkāpts līdztiesības princips, kas paredz taisnīgu privātpersonu un valsts savstarpējo attiecību tiesību un pienākumu kopumu, kā arī pieļauta patvaļīgas rīcības iespējamību. Jāatzīmē, ka tiesiskās valsts virsprincips prasa nodrošināt tiesību virsvadību pār visiem valsts lēmumiem – gan normatīvajiem tiesību aktiem, gan tiesību normu piemērošanas aktiem, lai panāktu, ka tie nav patvaļīgi un būtu pēc iespējas taisnīgāki un saprātīgāki⁴. Tāpat jāatzīst, ka vispārējo tiesību normu atrauta piemērošana neatbilst arī likumā “Par nodokļiem un nodevām” nostiprinātajai nodokļu administrēšanas sistēmai, kas ir balstīta uz tiesiskās drošības un pašāvības principiem attiecībās starp nodokļu maksātāju un valsti.

3.2. Risinot jautājumu, vai VID ir tiesīgs Jūsu gadījumā pieņemt lēmumu par nokavēto nodokļu piedziņu, jāņem vērā, ka likumdevējs jautājumu par piedziņas uzsākšanas termiņiem (tātad arī par nodokļu maksātāju un valsts tiesiskās drošības un pašāvības principiem) jau ir risinājis likuma “Par nodokļiem un nodevām” 25. panta pirmās daļas 5.punkta ietvaros. Lai arī šī norma regulē vienu no nodokļu parāda dzēšanas gadījumiem, tomēr tā satur nosacījumus - “ja triju gadu laikā no maksājuma termiņa iestāšanās nav pieņemts lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu”, kuriem iestājoties, veicama nodokļu parāda dzēšana. Attiecīgie nosacījumi būtībā definē likumdevēja apsvērumus par tiesiskās drošības un pašāvības principiem ne vien nokavēto nodokļu dzēšanas, bet arī piedziņas ietvaros⁵.

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments 2015.gada 31.marta spriedumā Nr. SKA - 75/2015, atsaucoties uz likuma “Par nodokļiem un nodevām” 25. panta pirmās daļas 5.punkta pieņemšanas pamatojumu, ir atzinis, ka apsvērumi, kas bijuši grozījumu (likuma “Par nodokļiem un nodevām” 25. panta pirmās daļas 5.punkta) pieņemšanas pamatā, neaptver vispārīgu vērtējumu, vai principā būtu dzēšami parādi, ja nodokļu administrācija laikus nav pieņēmusi lēmumu par parāda piedziņu. Tādēļ nevar uzskatīt, ka ar likuma grozījumiem likumdevējs paudis apzinātu gribu noteikti nedzēst lielāka apmēra parādus līdzīgos apstākļos.”⁶ Iepazīstoties ar šī normas pieņemšanas pamatojumu⁷, tiesībsargs piekrīt tiesas atziņai. Proti, likumdevējs nav izslēdzis iespējamību noteiktos apstākļos dzēst arī lielāka apmēra parādu, ja ir iestājies normā iekļautais nosacījums - “ja triju gadu laikā no maksājuma termiņa iestāšanās nav pieņemts lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu”. Kā liecina Augstākās tiesas analizētā gadījuma iznākums lietā Nr. SKA 75/2015 (A420436311), tad tiesa, ņemot vērā, ka nav ticis ievērots minētajā nosacījumā paredzētais tiesiskās skaidrības princips, pieļāva nodokļa parāda dzēšanu arī gadījumā, kas detalizēti nav noteikts likumā “Par nodokļiem un nodevām”. Tiesībsarga skatījumā, arī Jūsu gadījumā, lemjot

⁴ Konstitucionālo tiesību komisijas viedoklis: Par Latvijas valsts konstitucionālajiem pamatiem un neaizskaramo Satversmes kodolu, Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2012., 107. – 108.lpp.

⁵ Tiesiskās drošības princips ir viens no tiesiskās valsts virsprincipa izrietošajiem principiem, kas garantē paredzamu vidi un noteic, ka cilvēkiem jābūt spējīgiem droši plānot savu dzīvi, apzinoties savas rīcības juridiskās sekas, sk. Latvijas Republikas Satversmes komentāri. Ievads. I nodaļa. Vispārējie noteikumi. Autoru kolektīvs prof. R. Baloža zinātniskajā vadībā. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2014, 202. lpp.

⁶ Sk. www.at.gov.lv/downloadlawfile/4361

⁷ Sk. 2012.gada 13.decembra grozījumu likumā "Par nodokļiem un nodevām" sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojumu (anotāciju),

<http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/B529115F66EA5EAFC2257A2100358E19?OpenDocument>

jautājumu, vai ir pieļaujama lēmuma par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu pieņemšana, ir ņemami vērā likuma "Par nodokļiem un nodevām" 25. panta pirmās daļas 5.punktā paredzētajā nosacījumā nostiprinātie tiesiskās drošības un paļāvības principi, kas piemērojami tiesiski neregulētā gadījumā, kā izņēmums no likumā "Par nodokļiem un nodevām" 26.pantai sestajā daļā paredzētajiem nokavēto nodokļu piedziņas neuzsākšanas gadījumiem. Līdzīgi apsvērumi ir attiecināmi uz nodokļu parāda dzēšanu Jūsu gadījumā, iekams likumdevējs nebūs noteicis citu, nepārprotami skaidru tiesisko regulējumu.

3.3. Papildus minētajām tiesībsargs vēlas atzīmēt neskaidrības attiecībā uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 25. panta pirmās daļas 5.punkta interpretāciju. Gramatiski lasot šo tiesību normu, noprotams, ka dzēst var tikai tādus nokavētos nodokļu maksājumus, kas ir līdz 15 euro (26.panta 6.¹ daļas noteikumi). Tomēr, analizējot likuma "Par nodokļiem un nodevām" 26.panta 6.¹ daļas noteikumus, nav šaubu, ka minētā norma nosaka vienu no nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas principiem, proti, ka piedziņu par maziem nodokļu parādiem (līdz 15 euro) vispār neuzsāk⁸. Proti, šajos gadījumos vispār nav aktuāls jautājums par lēmuma par nokavēto nodokļu piedziņu pieņemšanu, t.sk. dzēšot nokavēto nodokļu parādus. Līdz ar to likuma "Par nodokļiem un nodevām" 25. panta pirmās daļas 5.punkta piemērošanas ietvaros paredzētais nosacījums "*ja triju gadu laikā no maksājuma termiņa iestāšanās nav pieņemts lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu*" pirmšķietami vispār nav attiecināms uz mazajiem nodokļu parādiem (līdz 15 euro). Tas nozīmē, ka minētais nosacījums ir attiecināms uz pārējiem nokavētajiem nodokļu parādiem.

4. Ņemot vērā konstatēto tiesisko neskaidrību likumā "Par nodokļiem un nodevām", tiesībsargs, pirmkārt, ir aicinājis VID, lemjot par lēmuma par nokavēto nodokļu piedziņu pieņemšanu, vērtēt konkrēto gadījumu plašāk. Otrkārt, tiesībsargs uzskata, ka šādos neskaidros tiesiskā regulējuma apstākļos, nosūtot paziņojumu par parāda labprātīgu nomaksu, tajā nebūtu iekļaujami represīvi nosacījumi par piedziņas uzsākšanu. Attiecīgajā paziņojumā nodokļu maksātājs būtu pārliecināms par labprātīgu nodokļa samaksu kā pilsoņa pamatpienākumu, tādējādi patiesi nodrošinot ne vien principa „konsultē vispirms” ieviešanu dzīvē, bet arī vienu no VID darbības vērtībām – godīgumu (vienlīdzīga un taisnīga attieksme pret klientiem)⁹. Treškārt, apzinoties konstatēto tiesiskā regulējuma problēmu, tiesībsargs ir lūdzis VID viena mēneša laikā sniegt skaidrojumu (viedokli), par VID plāniem aktualizēt šo problemātiku tuvākajā nākotnē.

Tomēr, ņemot vērā, ka katra pilsoņa pienākums ir savlaicīgi un godprātīgi nomaksāt visus nodokļus, aicinām Jūs radušos nodokļa parādu nomaksāt labprātīgi.

Ar cieņu

tiesībsarga pilnvarojumā
Sociālo, ekonomisko un kultūras tiesību
nodaļas vadītāja

I.Rezevska

⁸ Minētais pilnībā saskan ar likumdevēja mērķi, pieņemot šo tiesību normu sk. 2012.gada 13.decembra grozījumu likumā "Par nodokļiem un nodevām" sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojumu (anotāciju),

<http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/B529115F66EA5EAFC2257A2100358E19?OpenDocument>

⁹ Sk. <https://www.vid.gov.lv/iv/par-vid-0>