



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. 2018-7-27E
Rīgā

2018. gada 24. maijā

Nr. 6-6/11

Iesniedzējai

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

Saeimas Juridiskajai komisijai
juridiska.komisija@saeima.lv

Finanšu ministrijai
pasts@fm.gov.lv

Tieslietu ministrijai
tm.kanceleja@tm.gov.lv

Valsts ieņēmumu dienestam
vid@vid.gov.lv

Maksātnespējas administrācijai
mna@mna.gov.lv

Par pienākumu maksāt nodokli no kapitāla pieauguma par maksātnespējas procesā pārdotu nekustamo īpašumu

Tiesībsargs sniedz atzinumu par normatīvo aktu prasību maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk arī – IIN) no kapitāla pieauguma par maksātnespējas procesa ietvaros (bankrota procedūras ietvaros) pārdotajiem nekustamajiem īpašumiem.

Atzinuma galvās tēzes

1. Fiziskās personas maksātnespējas process sastāv secīgi no bankrota procedūras un saistību dzēšanas procedūras.

Bankrota procedūras ietvaros tiek realizēta visa parādnieka manta, t.sk. nekustamais īpašums, un iegūtie līdzekļi novirzīti kreditoru prasījumu apmierināšanai.

Saistību dzēšanas procedūras ietvaros parādnieka ienākumi tiek novirzīti kreditoru prasījumu apmierināšanai, un pēc saistību dzēšanas procedūras termiņa beigām tiek dzēstas šīs procedūras ietvaros nesegtās saistības.

Šīm procedūrām ir kopīgi mērķi – atgūt naudas līdzekļus, lai dzēstu parādsaistības, tādējādi, lai īstenotu maksātnespējas procesa mērķi.

2. Likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” likumdevējs ir paredzējis, ka no IIN nomaksas ir atbrīvoti personas parādi, kas maksātnespējas saistību dzēšanas procedūras ietvaros ir norakstāmi. Tāpat no IIN nomaksas ir atbrīvoti parādi, kas ir norakstāmi sakarā ar to, ka nav iesniegts kreditora prasījums. Vispārējā kārtībā šajos gadījumos IIN ir jāmaksā.

3. Pretēji minētajam - likums “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” paredz pienākumu maksātnespējīgai fiziskai personai maksāt IIN par maksātnespējas bankrota procedūras ietvaros pārdotu nekustamo īpašumu.

4. Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” vēsturiskā attīstībā nav konstatējams, ka likumdevējs apzināti būtu apsvēris situāciju par tādu ienākumu atbrīvošanu no IIN nomaksas pienākuma, kas gūti no maksātnespējas bankrota procedūras ietvaros pārdota nekustamā īpašuma.

5. Vēsturiski lūkojoties, likumdevēja rīcība norāda, ka līdz šim likumdevējam ir bijusi mērķtiecīga vēlme maksātnespējīgo fizisko personu atbrīvot no IIN nomaksas par atsevišķu (kazuistisku) ienākumu gūšanu, kas vispārējā kārtībā būtu apliekami ar nodokli.

6. Minētā likumdevēja rīcība un maksātnespējas procesa būtība un mērķis no taisnīguma principa viedokļa prasa, ka arī bankrota procedūras ietvaros gūtais ienākums būtu atbrīvojams no IIN nomaksas līdzīgi kā saistību dzēšanas procedūras ietvaros. Tam ir racionāls pamatojums – uz vienlīdzīgiem nosacījumiem visā maksātnespējas procesā atgūt naudas līdzekļus, lai dzēstu parādsaistības, tādējādi, lai īstenotu maksātnespējas procesa mērķi – parādnieku atbrīvotu no saistībām, un maksimāli apmierinātu kreditoru intereses.

7. Būtu veicami grozījumi likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, papildinot ar skaidru norādi par to, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar IIN netiek aplikts ienākums, kas gūts Maksātnespējas likumā noteiktās bankrota procedūras ietvaros, pārdodot kustamo un nekustamo īpašumu.

8. Attiecīgās izmaiņas atbalsta Tieslietu ministrija, savukārt Finanšu ministrija vairās šo jautājumu risināt pēc būtības.

Faktiskie apstākļi

Pārbaudes lieta tika ierosināta pēc iesniedzējas iesnieguma par Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – VID) rīcības tiesiskumu, uzliekot par pienākumu maksāt IIN no kapitāla pieauguma par maksātnespējas procesa ietvaros (bankrota procedūras ietvaros) pārdotajiem nekustamajiem īpašumiem.

No lietas materiāliem izriet šādi apstākļi:

- 1) 2014. gadā iesniedzējai tika pasludināts fiziskas personas maksātnespējas process.
- 2) 2015. gadā iesniedzējas nekustamos īpašumus - vairākus zemes gabalus, administrators pārdeva, noslēdzot vienošanos ar juridisku personu, tā kā izsolē ne ar augšupejošu soli, ne ar lejupejošu soli attiecīgo īpašumu pārdot neizdevās.

3) 2016. gadā iesniedzējai ar tiesas lēmumu izbeidza maksātnespējas procesu sakarā ar izpildītu saistību dzēšanas plānu.

4) 2017. gadā VID iesniedzējai paziņoja par nepieciešamību iesniegt gada ienākumu deklarāciju un nomaksāt IIN no kapitāla pieauguma par maksātnespējas procesā (bankrota procedūras ietvaros) pārdotajiem nekutamajiem īpašumiem.

5) Tā kā iesniedzēja uzskatīja, ka nekustamais īpašums ir pārdots maksātnespējas procesa ietvaros, nodokli nenomaksāja.

6) 2017. gadā VID ar lēmumu uzlika par pienākumu privātpersonai nomaksāt valsts budžetā IIN no kapitāla pieauguma. VID lēmumu pamatojais:

6.1.) ar apsvērumu, ka saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" vispārējām prasībām¹ gadījumā, ja tiek pārdots personai piederošs nekustamais īpašums, personai ir jāmaksā IIN, ja vien uz konkrēto gadījumu nav attiecināms kāds no likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9. pantā paredzētajiem izņēmumiem. Iesniedzējas gadījumā VID nekonstatēja, ka pastāv izņēmumi (nav bijis deklarējais dzīvesvietu un nav pārdoti lauksaimniekam)² no nodokļu nomaksas pienākuma, līdz ar to piemērojama vispārējā IIN maksāšanas prasība.

6.2.) VID lēmumā netiek noliegts, ka maksātnespējas procesa mērķis ir dot iespēju parādniekam atbrīvoties no neizpildītām saistībām un atgūt maksātpēju, tomēr, VID skatījumā, tas pats par sevi nenozīmē, ka maksātnespējas procesa ietvaros pārdota nekustamā īpašuma rezultātā gūtie ienākumi būtu uzskatāmi par ar nodokli neapliekamiem. Tomēr VID skatījumā, saskaņā ar likumu "Par nodokļiem un nodevām" 26. panta sestās daļas 5. punktu pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas nodokļu maksātājs veic visus kārtējos nodokļu maksājumus saskaņā ar nodokļu likumiem. Tāpat no likumu "Par nodokļiem un nodevām" 26. panta sestās daļas 5. punkta un Maksātnespējas likuma 134. panta otrās daļas 3. punkta izriet, ka maksātnespējas pasludināšana ietekmē tikai līdz tam izveidojušos parādu piedziņu un nokavējuma naudas pieaugumu. VID uzskata - minētais liecina, ka likumdevējs ir apsvēris, kāda ietekme maksātnespējas procesam ir attiecībā uz nodokļu maksāšanas pienākumu.

6.3.) VID savu lēmumu cita starpā ir pamatojis arī ar Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015. gada 29. septembra sprieduma Nr. SKA-431/15 atziņām³. Kontekstam jānorāda, ka šajā lietā tika skatīts nodokļu maksātāja un VID strīds par to, vai ienākums, kas ir iegūts, brīvprātīgi pārdodot nekustamo īpašumu⁴, kurš citastarp ir bijis ieķīlāts citas personas saistību nodrošināšanai, un vēlāk novirzīts kreditora prasījumu segšanai (pārdevējs naudas līdzekļus reāli nav saņēmis), ir uzskatāms par ar nodokli apliekamu ienākumu⁵. Tiesa piekrita VID, ka attiecīgais ienākums, pamatojoties uz likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" vispārējām prasībām⁶, ir apliekams ar nodokli.

7) Iesniedzēja minēto VID lēmumu pārsūdzēja Administratīvajā rajona tiesā, kura 2018. gada 3. maijā ir taisījusi spriedumu⁷ lietā Nr. A420316017, atzīstot VID lēmumu par pamatotu.

7.1) Minētajā spriedumā Administratīvā rajona tiesa atzina: "Ne likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", ne likumā "Par nodokļiem un nodevām", ne arī pašā Maksātnespējas likumā nav paredzēts, ka fiziskās personas maksātnespējas procesa ietvaros nekustamā īpašuma pārdošanas rezultātā gūtais ienākums nebūtu apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Gluži pretēji, likuma "Par nodokļiem un nodevām" 26. panta sestās daļas 5. punkts noteic, ka pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas nodokļu maksātājs veic visus kārtējos nodokļu maksājumus saskaņā ar nodokļu likumiem, un maksātnespējas procesa

¹ Sk. likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. pantu, 11.⁹ panta pirmā daļa un otrās daļas 4. punkts.

² Sk. likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9. panta pirmās daļas 33. ¹ punktu un 11.⁷ panta trešo daļu.

³ Sk. visus administratīvo tiesu spriedumus lietā Nr. A420470412, t.sk. Austākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015. gada 29. septembra spriedumu Nr. SKA-431/15, <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/lv/nolemumi>

⁴ Kas nav atbrīvots no nodokļa nomaksas saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9. pantu.

⁵ Atņemot likumā paredzētos nekustamā īpašuma iegādes izdevumus.

⁶ Sk. likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. pantu, 11.⁹ panta pirmā daļa un otrās daļas 4. punkts.

⁷ Sk. <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/lv/nolemumi>

pasludināšana ietekmē tikai līdz tam izveidojušos parādu piedziņu un nokavējuma naudas pieaugumu (sk. Maksātnespējas likuma 134. panta otrās daļas 3. punktu).

Tātad likumdevējs ir apsvēris to, kāda nozīme maksātnespējas procesam ir uz nodokļu maksāšanas pienākumu. Turklāt jāņem vērā, ka apstākļi, kad maksātnespējas procesa ietvaros tiek izpārdota parādnieka manta, lai segtu kreditoru prasījumus, ir pašsaprotama maksātnespējas procesa sastāvdaļa, tātad tā nav netipiska situācija, ko likumdevējs nebūtu varējis iedomāties.

Kopš Maksātnespējas likuma spēkā stāšanās likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" ir grozīts vairāk nekā divdesmit reižu. Līdz ar to, ja likumdevējs būtu vēlējies noteikt, ka maksātnespējas procesa ietvaros nekustamā īpašuma pārdošanas rezultātā gūtie līdzekļi nav apliekami ar nodokli, likumdevējs to būtu tieši atrunājis likumā.

Pieteicēja (iesniedzējas) apsvērumos⁸ ir sava loģika, un maksātnespējīgai personai maksātnespējas atgūšanas process būtu atvieglināts, ja likumdevējs pieļautu iedzīvotāju ienākuma nodokļa nepiemērošanu šādos gadījumos. Tomēr tā ir likumdevēja izvēle, un tiesas kompetencē nav likumdevēja vietā izdarīt nodokļu politikas apsvērumus."⁹

Būtībā tāds pašus secinājumus izdarījusi Administratīvā apgabaltiesa 2016. gada 7. aprīļa spriedumā lietā Nr. A420376114, uz kuriem cita starpā atsaukusies Administratīvā rajona tiesa¹⁰.

7.2) Tiesa cita starpā norādīja, ka minētie apstākļi nedod pamatu atkāpties no VID norādītās tiesību normu interpretācijas un tiesu praksē nostiprinātās argumentācijas, ka fiziskai personai ir pienākums maksāt IIN par ienākumu, kas gūts no šīs personas nekustamā īpašuma pārdošanas maksātnespējas procesa ietvaros.

Tiesībsarga vērtējums

1. Vērtējot konkrēto situāciju, konstatējams, lai arī no formālā viedokļa VID iesniedzējas gadījumam var piemērot likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" vispārējās prasības, jo uz iesniedzējas konkrēto gadījumu nav attiecināms kāds no likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9. pantā paredzētajiem izņēmumiem, ko pareizi norāda administratīvās tiesas, tomēr no sistēmiskā viedokļa iesniedzējas gadījums nav nemaz tik viennozīmīgs. Tas atklāj plašāku sistēmisku problēmu, proti, divu tiesību nozaru (maksātnespējas tiesību un nodokļu tiesību) pretrunu, kas normatīvo aktu līmenī nav skaidri atrisināta.

2. Ir virkne apstākļu, kas ne tikai liek apšaubīt administratīvo tiesu secinājumus, ka likumdevējs ir apsvēris šādu tiesisko regulējumu, bet arī kas liek apšaubīt šādas tiesiskās kārtības taisnīgumu.

2.1 Visupirms jānorāda - administratīvo tiesu secinājumi, ka likumdevējs ir apsvēris raksturoto tiesisko kārtību, jo kopš Maksātnespējas likuma spēkā stāšanās likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" ir grozīts vairāk nekā divdesmit reižu, un, ja likumdevējs būtu vēlējies noteikt, ka maksātnespējas procesa ietvaros nekustamā īpašuma pārdošanas rezultātā gūtie līdzekļi nav apliekami ar nodokli, likumdevējs to būtu tieši atrunājis likumā, tiesībsarga skatījumā, ir vispārīgi. Tie nav pamatoti un padziļinātu likumdevēja rīcības analīzi, kas savā ziņā rada nepareizu priekšstatu patieso likumdevēja gribu.

⁸ Iesniedzēja uzskatīja, ka šāda nodokļu normatīvo aktu prasība nonāk pretrunā Maksātnespējas likuma un maksātnespējas procesa mērķim un būtībai - palīdzēt atjaunot fiziskai personai maksātnespēju.

⁹ Sk. Administratīvās rajona tiesas 2018. gada 3. maija sprieduma lietā Nr. A420316017 10.3. punktu, <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/lv/nolemumi>.

¹⁰ Sk. Administratīvā apgabaltiesa 2016. gada 7. aprīļa sprieduma lietā Nr. A420376114 14. punktā. Jānorāda, ka, lai arī minētajā lietā Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments 2017. gada 7. decembrī ir atstājis minēto Administratīvā apgabaltiesas spriedumu spēkā, tomēr Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments nav analizējis pēc būtības IIN maksāšanas pienākumu maksātnespējas procesa ietvaros. Sk. minētā sprieduma 11. punktu, <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/lv/nolemumi>.

2.2 Lai izzinātu likumdevēja patieso gribu, proti, vai likumdevējs ir gribējis, ka ir jāmaksā IIN, maksātspējas procesa ietvaros pārdodot personas nekustamo īpašumu, ir jāanalizē nevis likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” izdarīto grozījumu kvantitāte, bet gan likumdevēja rīcība un motivācija, noregulējot IIN aplikšanas jautājumus no ienākumiem maksātspējas procesa ietvaros.

No likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta vēsturiskās attīstības konstatējams, ka atsevišķos punktos ir regulēts jautājumus par ienākumiem, kas gūti maksātspējas procesa ietvaros:

1) minētā panta pirmās daļas 35². punkts paredz, ka *gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums, kas gūts, Maksātspējas likumā noteikto saistību dzēšanas procedūras ietvaros, tiesai pieņemot lēmumu par parādnieka atbrīvošanu no atlikušajām parādu saistībām, kā arī ar pamatparādu saistītās dzēstās soda naudas, līgumsods vai nokavējuma procenti;*

2) savukārt minētā panta pirmās daļas 35³. punkts nosaka, ka *gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums, kas gūts, iestājoties noilgumam saistībai starp kreditoru un parādnieku, jo kreditors nav iesniedzis kreditora prasījumu Maksātspējas likumā noteiktajā kārtībā.*

2.3. Pēc juridiskā sastāva un būtības no minētajām tiesību normām iesniedzējas gadījumam pielīdzināms ir likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 35². punkts. Interpretējot šo normu gramatiski, tā nav attiecināma uz iesniedzējas gadījumu, jo ienākumi no nekustamā īpašuma pārdošanas ir gūti nevis saistību dzēšanas procedūras ietvaros, bet bankrota procedūras ietvaros¹¹.

Lai pārliecinātos, vai likumdevējs apzināti šajā normā nav paredzējis iekļaut arī ienākumus, kas gūti bankrota procedūras ietvaros, ir vērtējams likumdevēja mērķis, pieņemot šo normu.

Konstatējams, ka likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmā daļa ar 35². punktu ir papildināta, Saeimai 2013. gada 6. novembrī pieņemot grozījumus šai likumā. Grozījumu iniciators ir bijusi Finanšu ministrija. No grozījumu anotācijas secināms, ka minētā norma tika pieņemta līdzās virknei citu šī likuma normu¹², kuru mērķis bija novērst situācijas, ka komersants, individuālais uzņēmums (zemnieka vai zvejnieka saimniecība), kooperatīvā sabiedrība, nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība, biedrība, nodibinājums, organizācija, fiziska persona, kas reģistrējusies Valsts ieņēmumu dienestā kā saimnieciskās darbības veicēja, vai uz līguma pamata apvienojušās divas vai vairākas personas izmanto aizdevumu sniegšanas juridisko formu, taču pēc ekonomiskās būtības šādā veidā izmaksā fiziskajām personām ienākumus, kuri netiek aplikti ar IIN. Vienlaikus regulējuma mērķis bija arī novērst citu iespējamo nodokļu optimizācijas shēmu izmantošanu, piemēram, izmantojot aizdevumus, kurus izsniedz fiziskās personas, kas nav reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas, vai nerezidenti¹³. Anotācijā ir arī skaidrots: “*Ja aizdevuma līgums atbilst likumā noteiktajiem kritērijiem, tomēr aizdevums rezultātā netiek atmaksāts, maksātāja saņemto aizdevumu pielīdzina ienākumam un aplik ar IIN (pēc standartlikmes un papildu likmes). Par nodokļa nomaksu šajā gadījumā atbildīgs ir pats aizdevuma ņēmējs – fiziskā persona. Tas nozīmē, ka fiziskā persona kā gūto bruto ienākumu deklarē ienākumam pielīdzināto aizdevumu, aprēķina nodokli un to patstāvīgi iemaksā budžetā.*”

No minētā secināms, pirmkārt, ka likumdevējs, pieņemot likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 35². punktu, ir vēlējies maksātspējīgo fizisko personu atbrīvot no

¹¹ Saskaņā ar Maksātspējas likuma 128. panta trešo, ceturto un piekto daļu fiziskās personas maksātspējas process sastāv secīgi no bankrota procedūras un saistību dzēšanas procedūras. Bankrota procedūras ietvaros tiek realizēta visa parādnieka manta, un no tās realizācijas iegūtie līdzekļi novirzīti kreditoru prasījumu apmierināšanai, izņemot Civilprocesa likuma 1.pielikumā noteikto mantu un 596. pantā minētās summas. Saistību dzēšanas procedūras ietvaros parādnieka ienākumi tiek novirzīti kreditoru prasījumu apmierināšanai, un pēc saistību dzēšanas procedūras termiņa beigām tiek dzēstas šīs procedūras ietvaros nesegtās saistības.

¹² Grozīti tika likuma 3. panta trešās daļas 24. un 25.punkts, 8. panta trešās daļas 20.² un 20.³ punkts, 8.¹ un 8.² pants, 9.panta pirmās daļas 35.² punkts, grozījumi 10.panta piektajā daļā un 12.panta devītajā daļā, 15.panta devītā daļa, 17.panta desmitās daļas 20.punkts, grozījumi 17.panta divpadsmitajā daļā, 19.panta sestās daļas 7.punkts, grozījumi 28.panta 4.punktā un 29.panta otrajā daļā, pārejas noteikumu 103., 104. un 105.punkts.

¹³Sk.http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A941C6E56C49A67DC2257BF70047C61C?OpenDocument

IIN nomaksas par ienākumu, kas gūts no neatmaksāta aizdevuma. Otrkārt, tā kā likumā tika kompleksi iestrādātas virkne normu, kas regulē tikai aizdevumu kā ienākumu, kas apliekams ar IIN, likumdevējs nav apzināti apsvēris situāciju par tādu ienākumu atbrīvošanu no IIN nomaksas pienākuma, kas gūti bankrota procedūras ietvaros, pārdodot mantu.

2.4. Lai arī likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 35³. punkts tieša veidā nav attiecināms uz iesniedzēja gadījumu, tomēr ir aplūkojama likumdevēja motivācija pieņemt attiecīgo tiesību normu, jo tā skar izņēmumu IIN nomaksas maksātnespējas procesa ietvaros. Šī norma ir pieņemta ar minētā likuma 2015. gada 19. februāra grozījumiem. Grozījumu iniciators ir bijis Saeimas deputāts G. Bērziņš¹⁴. Publiski nav pieejama izvērstā priekšlikuma iesniegšanas motivācija, taču no tās būtības var secināt, ka likumdevēja mērķis ir bijis noregulēt vēl vienu praktiska rakstura gadījumu, ar kuru maksātnespējīgo fizisko personu atbrīvojot no IIN maksāšanas, ja parāds ir dzēšams (nav uzskatāms par apliekamu ienākumu) sakarā ar to, ka kreditors nav iesniedzis kreditora prasījumu.

2.5. No analizētās likumdevēja rīcības, secināms:

- pirmkārt, ka likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 35². un 35³. punkta noteikumu pieņemšana liecina par likumdevēja mērķtiecīgu rīcību veicināt maksātnespējīgās personas maksātspējas atjaunošanu, tātad likumdevējs vismaz šajā aspektā kā prioritāru ir izvirzījis Maksātnespējas likuma mērķi attiecībā pret IIN nomaksas pienākumu;
- otrkārt, jāatzīst, ka minētās normas ir pieņemtas, noregulējot atsevišķu praksē pastāvošu problēmjautājumu. Būtībā grozījumi ir bijuši kazuistiski.

2.6. Ņemot vērā minēto, kā arī faktu, ka no iepriekš minēto grozījumu motivācijas ir acīmredzama likumdevēja vēlme maksātnespējīgo fizisko personu atbrīvojot no IIN nomaksas par tādu ienākumu gūšanu, kas vispārējā kārtībā būtu apliekami ar nodokli¹⁵, tiesībsargs nevar piekrist ne VID, ne administratīvo tiesu paustajam viedoklim, ka likumdevējs ar likumu “Par nodokļiem un nodevām” 26. panta sestās daļas 5.punkta un Maksātnespējas likuma 134. panta otrās daļas 3.punkta noteikumiem ir viennozīmīgi apsvēris, kāda ietekme maksātnespējas procesam ir attiecībā uz nodokļu maksāšanas pienākumu. Gluži pretēji, jāsecina, ka likumdevējs, kazuistiski paredzot likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmajā daļā izņēmumus no vispārējās kārtības, ir paudis vēlmi atbrīvojot no nodokļu sloga maksātnespējas procesa ietvaros fizisko personu, bet nav apzinājis visus gadījumus, kuros tas būtu darāms.

Minētā likumdevēja rīcība liek izteikt aicinājumu izvērtēt un apzināt nepieciešamību papildināt likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmo daļu ar vēl vienu izņēmumu, paredzot, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums, kas gūts, Maksātnespējas likumā noteiktās bankrota procedūras ietvaros.

3. Bez analizētās likumdevēja līdzšinējās konceptuālās nostājas – censties atbrīvojot no IIN sloga maksātnespējas procesa ietvaros fizisko personu, un bez šajā atzinumā norādītās VID un administratīvo tiesu prakses, ir uzdodams jautājums, vai no Latvijas tiesību sistēmas viedokļa pēc būtības ir taisnīgi uzlikt pienākumu maksāt IIN no maksātnespējas procesa ietvaros pārdotā nekustamā īpašuma.

3.1. Šajā sakarā visupirms uzsverams, ka maksātnespējas procesu likumdevējs ir akceptējis kā tiesisku procesu, kura mērķis ir veicināt finansiālās grūtībās nonākuša parādnieka saistību izpildi un, ja iespējams, maksātspējas atjaunošanu¹⁶. Attiecinot likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” vispārējās prasības uz maksātnespējas procesā gūto ienākumu no īpašuma

¹⁴ Sk. <http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/webSasaiste?OpenView&restricttocategory=185/Lp12>

¹⁵ Sk. arī sākotnējā likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” anotāciju (likums pieņemts (2015. gada 19. februāra), <http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/0D6554354D3B20D7C2257DE3003E5B76?OpenDocument>

¹⁶ Maksātnespējas likuma 1. pants paredz, ka likuma mērķis ir veicināt finansiālās grūtībās nonākuša parādnieka saistību izpildi un, ja iespējams, maksātspējas atjaunošanu, piemērojot likumā noteiktos principus un tiesiskos risinājumus.

atsavināšanas, tiesībsarga skatījumā, veidojas pretruna starp diviem likumdevēja mērķiem – iekasēt nodokli no kapitāla pieauguma un iespējami atjaunot maksātspēju fiziskai personai maksātspējas procesa rezultātā. No juridiskā viedokļa veidojas pretruna starp diviem likumiem (dažādām divu likumu normām).

3.2. Tiesu praksē gan ir atzīts, ka iesniedzējas gadījumā un citos nav konstatējamas pretrunas starp Maksātspējas likumu un nodokļu administrēšanas likumiem. Maksātspējas likums reglamentē maksātspējas procesa norisi, nevis nodokļu administrēšanas procesu, savukārt likums “Par nodokļiem un nodevām” un likums “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” citastarp paredz arī rīcību attiecībā uz nodokļu administrēšanu uzsākta maksātspējas procesa gadījumā, nosakot, ka pēc maksātspējas procesa pasludināšanas nodokļu maksātājs veic visus kārtējos nodokļu maksājumus saskaņā ar nodokļu likumiem. Tiesa nenoliedz, ka fiziskās personas maksātspējas procesa mērķis cita starp dot iespēju parādniekam atbrīvoties no neizpildītajām saistībām un atgūt maksātspēju. Tomēr tas pats par sevi nenozīmē, ka līdz ar to ir pamats konstatēt, ka maksātspējas procesa ietvaros pārdota nekustamā īpašuma rezultātā gūtie ienākumi būtu uzskatāmi par ar nodokli neapliekamiem. Nodokļu politika ir likumdevēja kompetence¹⁷.

Šādai tiesas nostājai var piekrist, ņemot vērā varas dališanas principu un tiesas kompetences robežas tajā, proti, tiesa spriež tiesu saskaņā ar likumu. Jautājums, vai tiesiskais regulējums pēc būtības ir taisnīgs un racionāli pamatots, ir likumdevēja kompetencē, ja vien tiesvedības procesā nav saskatāms pamattiesību pārkāpums.

3.3. Raugoties no likumdevēja viedokļa, it īpaši ņemot vērā šajā atzinumā analizēto likumdevēja līdzšinējo nostāju, iestrādājot izņēmumus likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, tiesībsarga skatījumā, tomēr pretruna starp diviem minētajiem mērķiem pastāv. To savā ziņā netieši ir atzinusi arī Administratīvā rajona tiesa, norādot, ka *pieteicēja (iesniedzējas) apsvērumos¹⁸ ir sava loģika, un maksātspējīgai personai maksātspējas atgūšanas process būtu atvieglināts, ja likumdevējs pieļautu iedzīvotāju ienākuma nodokļa nepiemērošanu šādos gadījumos.*¹⁹

3.4. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka nodokļu regulējumam ir jābūt pamatotam ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem. Lai arī valstij, īstenojot nodokļu politiku, ir plaša rīcība brīvība, tomēr likumdevēja rīcībai ir jāatbilst vispārējiem tiesību principiem un Satversmes normām. Likumdevējam, īstenojot savu rīcības brīvību nodokļu politikas jomā, ir jāievēro efektivitātes, taisnīguma, solidaritātes un savlaicīguma principi²⁰. Taisnīguma princips prasa panākt iespējami taisnīgāku līdzsvaru starp dažādu sabiedrības locekļu pretrunīgajām interesēm²¹.

3.5. Tiesībsargs šī atzinuma 2.3. un 2.6.punktā jau secināja, ka dažos kazuistiskos maksātspējas procesa gadījumos likumdevējs ir izšķīries dot priekšroku Maksātspējas likuma mērķim attiecībā pret nodokļu nomaksu. Proti, saskaņā ar Maksātspējas likuma 128. panta trešo, ceturto un piekto daļu fiziskās personas maksātspējas process sastāv secīgi no bankrota procedūras un saistību dzēšanas procedūras. Bankrota procedūras ietvaros tiek realizēta visa parādnieka manta, un no tās realizācijas iegūtie līdzekļi novirzīti kreditoru prasījumu apmierināšanai²². Saistību dzēšanas procedūras ietvaros parādnieka ienākumi tiek novirzīti

¹⁷ Sk. Administratīvās rajona tiesas 2018. gada 3. maija sprieduma lietā Nr. A420316017 10.2., 10.3.punktu, <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/lv/nolemumi>.

¹⁸ Iesniedzēja uzskatīja, ka šāda nodokļu normatīvo aktu prasība nonāk pretrunā Maksātspējas likuma un maksātspējas procesa mērķim un būtībai - palīdzēt atjaunot fiziskai personai maksātspēju.

¹⁹ Sk. Administratīvās rajona tiesas 2018. gada 3. maija sprieduma lietā Nr. A420316017 10.3.punktu, <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/lv/nolemumi>.

²⁰ Sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01, 26.punktu.

²¹ Sk. Satversmes tiesas 2005. gada 13. maija sprieduma lietā Nr. 2004-18-0106, 7.punktu.

²² Izņemot Civilprocesa likuma 1.pielikumā noteikto mantu un 596. pantā minētās summas, t.i., runa ir par summām un mantām, uz kurām nevar vērst piedziņu, piemēram, uzturlīdzekļi, sociālās palīdzības pabalsti, mantas un priekšmeti, kas pieder parādniekam vai ir viņa daļa kopīpašumā (mājas iekārtas, mājturības priekšmeti, apģērbs u.c.).

kreditoru prasījumu apmierināšanai, un pēc saistību dzēšanas procedūras termiņa beigām tiek dzēstas šīs procedūras ietvaros nesegtās saistības. Šim procedūrām ir kopīgi mērķi – atgūt naudas līdzekļus, lai dzēstu parādsaistības, tādējādi, lai īstenotu maksātnespējas procesa mērķi. Kā jau tika konstatēts, ar likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 35². punktu likumdevējs vienā no šī maksātnespējas procesa procedūrām – saistību dzēšanas procedūras ietvaros - atbrīvo maksātnespējīgo fizisko personu no IIN maksāšanas par atlikušajām parādu saistībām, kā arī ar pamatparādu saistītās dzēstās soda naudas, līgumsods vai nokavējuma procenti, kaut gan vispārējā kārtībā par šādām saistībām ir jāmaksā IIN. Taču bankrota procedūras ietvaros – šāda atbrīvojuma nav.

Tiesībsargs no likumdošanas procesa dokumentiem nekonstatē argumentāciju tam, kādēļ attiecībā uz bankrota procedūru, kuras ietvaros tiek atsavināta parādnieka manta, t.sk. nekustamais īpašums, ir saglabāta atšķirīgs tiesiskais regulējums nekā saistību dzēšanas procedūras ietvaros, ja abu šo procedūru mērķis sakrīt ar Maksātnespējas likuma virsmērķi. No likumdošanas procesa dokumentiem ir kontējams, ka likumdevējs nemaz nav apzināti apsvēris situāciju par tādu ienākumu atbrīvošanu no IIN nomaksas pienākuma.

Turklāt likumdevējs nepārprotami ir definējis, ka arī pirms minētajām maksātnespējas procesa bankrota procedūras uzsākšanas maksātnespējīgā fiziska persona tiek atbrīvota no IIN maksāšanas par saistībām, kuras ir norakstāmas, jo par tām nav iesniegts kreditora prasījums, kaut gan vispārējā kārtībā par šādām saistībām ir jāmaksā IIN²³.

Minētā likumdevēja rīcība no taisnīguma principa viedokļa prasa, ka arī bankrota procedūras ietvaros gūtais ienākums būtu atbrīvojams no IIN nomaksas. Tam ir racionāls pamatojums – uz vienlīdzīgiem nosacījumiem visā maksātnespējas procesā atgūt naudas līdzekļus, lai dzēstu parādsaistības, tādējādi, lai īstenotu maksātnespējas procesa mērķi – parādnieku atbrīvotu no saistībām, un maksimāli apmierinātu kreditoru intereses.

Jāņem vērā, ka maksātnespējas process rada sekas uz visu mūžu, jo persona vairs tik viegli nevarēs iesaistīties civiltiesiskā apgrozībā (ierobežota iespēja saņemt aizdevumus, ieņemt noteiktus amatus u.c.). Tāpat jāvērs uzmanība, ka, attiecinot likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” vispārējās prasības uz ienākumu, kas gūts bankrota procedūras ietvaros no nekustajā īpašuma pārdošanas, slogs, kas tiek uzlikts maksātnespējīgajai fiziskai personai, parasti ir liels, jo, realizējot nekustamo īpašumu, atgūstamās summas parasti ir salīdzināmi lielas, kas attiecīgi proporcionāli palielina nomaksājamā IIN apmēru. Tas rada negatīvas sekas gan pašai maksātnespējīgajai fiziskai personai, gan maksātnespējas procesa kreditoru interesēm, kas no Maksātnespējas likuma mērķa un maksātnespējas procesa idejas viedokļa nav pieļaujams. Citiem vārdiem sakot, attiecīgo normatīvo aktu normu kolīzija (pretruna) rada tādas sekas, kas ir acīmredzami pretrunā maksātnespējas procesa mērķim. Piemēram, ja pieņem, ka maksātnespējīgā fiziskā persona pēc pārdotā nekustamā īpašuma bankrota procedūras ietvaros deklarē ienākumu un nomaksā IIN, tad tas secīgi ietekmē maksātnespējīgās fiziskās personas kreditoru interesi atgūt pēc iespējas lielāku parāda summu no pārdotā nekustamā īpašuma. Ja pieņem, ka maksātnespējīgā fiziskā persona pēc pārdotā nekustamā īpašuma bankrota procedūras ietvaros nedeklarē ienākumu un nenomaksā IIN, bet to uzliek par pienākumu VID saistību dzēšanas procedūras ietvaros, tad arī tas ietekmē kreditoru interesi atgūt pēc iespējas lielāku parāda summu no parādnieka tekošajiem ienākumiem, jo, kā zināms, uzrēķinātā nodokļa nomaksa neapturas. Savukārt pēc maksātnespējas procesa pabeigšanas – pati fiziska persona pretēji Maksātnespējas likuma mērķim tiek atgriezta parādnieka statusā.

Nav šaubu, ka šāda pieeja neveicina līdzsvarotu visu maksātnespējas procesā iesaistīto personu interešu nodrošināšanu, kā arī fiziskas personas maksātnespējas atjaunošanu. Izņēmums šajā gadījumā var būt tikai reāli saņemtais ienākums pēc visu maksātnespējas procesa saistību dzēšanas.

²³ Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 35³. punktu.

3.6. Pārbaudes lietas izskatīšanas laikā tika noskaidrots, ka attiecīgo problēmsituāciju jau 2017. gada sākumā ir centusies aktualizēt Tieslietu ministrija²⁴. Sniedzot tiesībsargam viedokli, Tieslietu ministrija pievienojās tiesībsarga paustajām bažām un apsvērumiem, kā arī norādīja, IIN nebūtu piemērojams kapitāla pieaugumam no maksātnespējas procesa ietvaros notikušas nekustamā īpašuma pārdošanas, ja vien pārdošanas rezultātā iegūtie naudas līdzekļi nepārsniedz atzīto kreditoru prasījumu apmēru.

Tieslietu ministrijas skatījumā, sistēmiski skatot likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” noteikumus par nekustamā īpašuma pārdošanas atsavināšanas rezultātā gūtā ienākuma aplikšanu ar nodokli, kā arī izņēmuma gadījumus, var secināt, ka likumdevēja mērķis ir bijis nošķirt situācijas, kad fiziskā persona pārdod savu īpašumu, kuru šai personai bija nolūks lietot personiskām vajadzībām, no situācijas, kad fiziskā persona pārdod īpašumu nolūkā gūt peļņu, t.i., būtībā veic saimniecisko darbību. Maksātnespējas process ir izņēmums no “līgumi ir jāpilda” principa, maksātnespējas pasludināšanas iespējamība ir likumdevēja pretimnākšana fiziskajām personām, kas nonākušas finansiālās grūtībās un nespēj pildīt savas uzņemtās saistības. Iekļaujot normatīvajos aktos fiziskās personas maksātnespējas procesu, likumdevējs ir atzinis, ka jebkura fiziskā persona var kļūdīties un pārvērtēt savas finansiālās iespējas. Labticīgām fiziskām personām tādējādi tiek sniegta iespēja atgūt maksātpēju un atgriezties civiltiesiskajā aprītē kā pilnvērtīgiem tiesību subjektiem. Pieņemot, ka likumdevēja griba ir aplikēt ar nodokli maksātnespējīgās fiziskās personas ienākumus, kuras maksātnespējas procesa ietvaros tiek pārdota visa tai piederošā manta, būtu arī jāpieņem, ka likumdevējs tādējādi atkāpjas no paša piedāvātā principa – “otrās iespējas” sniegšanas maksātnespējīgajai personai, jo tādējādi šai personai maksātnespējas procesa laikā rodas jaunas parādsaistības, kuras tā nākotnē nespēs segt.²⁵

Tieslietu ministrija norādīja, ka atbilstoši Maksātnespējas likuma 5. panta pirmajai daļai fiziskās personas maksātnespējas procesa mērķis ir pēc iespējas pilnīgāk apmierināt kreditoru prasījumus no parādnieka mantas un dot iespēju parādniekam, kura manta un ienākumi nav pietiekami visu saistību segšanai, tikt atbrīvotam no neizpildītajām saistībām un atjaunot maksātpēju. Tātad maksātnespējas procesa ietvaros fiziskā persona nav labprātīgs pārdevējs, bet gan visa šai personai piederošā manta tiek pārdota, lai segtu saistības, kuras fiziskā persona pati vairs nevar izpildīt. Fiziskā persona var gūt kādus ienākumus tieši sev no pārdotās mantas tikai gadījumā, ja no pārdotās mantas rezultātā iegūtajiem līdzekļiem tiek apmierināti visi kreditoru prasījumi pilnā apmērā. Tādēļ apstākļos, kad nav darbojies labprātīgs pārdevējs un visi pārdošanas rezultātā iegūtie naudas līdzekļi novirzīti maksātnespējīgās fiziskās personas kreditoriem, nav pamata secināt, ka maksātnespējīgā fiziskā persona ir guvusi ienākumus, ar kuriem tā var rīkoties pēc saviem ieskatiem, kā tas ir parastā gadījumā, kad personai nekustamā īpašuma sekmīgas atsavināšanas rezultātā turklāt ir radusies peļņa. Turklāt maksātnespējas procesa ietvaros visa fiziskās personas manta, tai skaitā naudas līdzekļi, tiek novirzīta kreditoru prasījumu segšanai. Līdz ar to, Tieslietu ministrijas skatījumā, nav izprotama nostāja, ka fiziskai personai ir jāveic iedzīvotāju ienākuma nodokļa no kapitāla pieauguma maksājums.

Tāpat, Tieslietu ministrija norādīja, ka likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas ne tikai nonāk pretrunā ar maksātnespējas procesa būtību, bet arī – var būt neizpildāmas praksē. Tieslietu ministrijas ieskatā, esošā situācija būtu jāvērtē no tiesību sistēmas viedokļa kopumā, ņemot vērā nodokļu regulējuma un maksātnespējas jomas regulējuma mērķus un būtību, kā arī to savstarpējo ietekmi.

Lai arī Tieslietu ministrija aicināja Finanšu ministriju un VID savas kompetences ietvaros organizēt diskusijas ar iesaistītajām organizācijām, lai novērstu Maksātnespējas likuma un likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu kolīziju, tomēr tas rezultātu nav devis.

3.7. Pārbaudes lietas izskatīšanas laikā tiesībsargs, izklāstot šajā atzinumā norādītos apsvērumus, vērsās Finanšu ministrijā ar lūgumu sniegt Finanšu ministrijas viedokli par nepieciešamību un iespējamību līdzīgi kā likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 35². punktā izstrādāt grozījumus likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”,

²⁴ Tieslietu ministrijas 2017. gada 27. marta vēstule Nr. 1-18/1024 3.

²⁵ Maksātnespējas administrācijas skaidrojumi un atziņas. 2008–2014. – Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 370. lpp.

paredzot, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums, kas gūts, Maksātspējas likumā noteiktās bankrota procedūras ietvaros.

Finanšu ministrija, atbildot uz tiesībsarga lūgumu, norādīja, ka, Finanšu ministrijas ieskatā nav jāveic grozījumi likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", paredzot, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums, kas gūts Maksātspējas likumā noteiktās bankrota procedūras ietvaros, jo tas var būt apstāklis, kas personas var nostādīt nevienlīdzīgās situācijās, piemēram, personai, kuras nekustamo īpašumu pārdod maksātspējas procesa ietvaros, nerastos ar iedzīvotāju ienākuma nodokli aplikams objekts, savukārt citai personai, kura pati, lai segtu savas saistības pirms maksātspējas procesa, pārdod nekustamo īpašumu, veidotos ar iedzīvotāju ienākuma nodokli aplikams objekts²⁶.

Finanšu ministrijas skatījumā, no tiesību normas saprātīgas piemērošanas viedokļa un, ievērojot maksātspējas procesa mērķus un principus, parādnieka administratoram fiziskās personas maksātspējas procesa īstenošanas ietvaros atbilstoši Maksātspējas likuma normām ir jāsamaksā nodoklis par maksātspējas procesā fiziskās personas (parādnieka) gūto ar nodokli aplikamo ienākumu. Savukārt parādniekam ir pienākums sniegt administratoram nepieciešamo informāciju par aprēķināto un maksājamo nodokli, proti, sniegt informāciju par veiktajiem maksājamā nodokļa aprēķiniem atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normām.

3.8. Pārbaudes lietas ietvaros tiesībsargs lūdza Tieslietu ministrijai sniegt vērtējumu par Finanšu ministrijas nostāju²⁷.

Tieslietu ministrija nepiekrīta Finanšu ministrijas viedoklim par vienlīdzības principa pārkāpumu. Šajā sakarā Tieslietu ministrija pauda viedokli, ka fiziskā persona, kura ir pārdevusi nekustamo īpašumu pirms maksātspējas procesa pasludināšanas, un fiziskā persona, kurai piederošs nekustamais īpašums tiek pārdots bankrota procedūras ietvaros, pēc būtības jau sākotnēji nav vienlīdzīgos un salīdzināmos apstākļos. Nekustamā īpašuma pārdošanai var būt visdažādākie apsvērumi, un saistību izpildes nepieciešamība var būt tikai viens no tiem. Ja nekustamo īpašumu tomēr pārdod saistību izpildes nepieciešamības dēļ, var prezumēt, ka fiziskās personas ieskatā ar to būs pietiekami, lai fiziskā persona atjaunotu savu maksātspēju. Savukārt nekustamā īpašuma pārdošana bankrota procedūras ietvaros nav atkarīga no fiziskās personas gribas²⁸. Fiziskās personas maksātspējas procesa pašmērķis nav realizēt konkrētu fiziskai personai piederošu nekustamo īpašumu. Tā mērķis ir pēc iespējas pilnīgāk apmierināt kreditoru prasījumus no parādnieka mantas un dot iespēju parādniekam, kura manta un ienākumi nav pietiekami visu saistību segšanai, tikt atbrīvotam no neizpildītajām saistībām un atjaunot maksātspēju²⁹. Minēto turklāt pastiprina fiziskās personas maksātspējas procesa pasludināšanas nosacījumi³⁰, kā arī fakts, ka fiziskās personas maksātspējas procesa pieteikuma iesniegšana³¹ un vēlāk arī tā pasludināšana ir neatgriezeniska³². Fiziskās personas maksātspējas procesa mērķa dēļ bankrota procedūras ietvaros administrators saskaņā ar Maksātspējas likuma 137. panta 3., 8. un 10. punktu apzina parādnieka mantu, sagatavo parādnieka mantas pārdošanas plānu un organizē parādnieka mantas pārdošanu. Nedz minētā norma, nedz arī kāda cita Maksātspējas likuma norma neparedz administratora tiesības izvērtēt nekustamā īpašuma pārdošanas nepieciešamību, turklāt atbilstoši Maksātspējas likuma 26.panta otrajā daļā noteiktajam administratoram ir jāīsteno tā, lai maksimāli sasniegtu procesa mērķi. Tieslietu ministrijai pauda bažas, ka labticīgas

²⁶ Finanšu ministrijas 2018. gada 7. marta vēstule Nr.8.5.1-1/61937.

²⁷ Tieslietu ministrijas 2018. gada 20.aprīļa vēstule Nr.1-17/1075.

²⁸ Maksātspējas likuma 148. pantā ir paredzēta iespēja noslēgt vienošanos par parādnieka mājokļa saglabāšanu parādnieka īpašumā. Tomēr tādā gadījumā nenotiek nekustamā īpašuma pārdošana un kreditora prasījuma dzēšana un līdz ar to nevar rasties situācija, kurā būtu piemērojams iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

²⁹ Maksātspējas likuma 5. panta pirmā daļa.

³⁰ Sk. Civilprocesa likuma 363.²⁷ panta otro daļu, kā arī Maksātspējas likuma 130. pantu.

³¹ Civilprocesa likuma 363.⁸ panta otrā daļa, kas fiziskās personas maksātspējas procesā ir piemērojama saskaņā ar Civilprocesa likuma 363.²¹ pantā noteikto, noteic, ka parādnieks nav tiesīgs atsaukt maksātspējas procesa pieteikumu.

³² Civilprocesa likuma 363.²⁷ panta ceturtā daļa noteic, ka tiesas spriedums fiziskās personas maksātspējas procesā nav pārsūdzams, izņemot spriedumu par fiziskās personas maksātspējas procesa pieteikuma noraidīšanu.

fiziskās personas izvēlētos fiziskās personas maksātnespējas procesa slogu³³ un sekas³⁴ tikai tamdēļ, lai pārdotu tai piederošu nekustamo īpašumu (kura ieguvēju turklāt iepriekš nevar paredzēt) un tādējādi nemaksātu iedzīvotāju ienākuma nodokli no kapitāla pieauguma. Tieslietu ministrijas skatījumā. Finanšu ministrija, paužot savu viedokli, nav ņēmusi vērā fiziskās personas maksātnespējas procesa būtību, tā ietvaros veicamās darbības, kā arī sekas, kas fiziskai personai iestājas no fiziskās personas maksātnespējas procesa pasludināšanas un vēlāk arī tā izbeigšanas.

3.9. Vērtējot minēto iestāžu viedokļus, tiesībsargs piekrīt Tieslietu ministrijas apsvērumiem gan par vienlīdzības principa ievērošanu, gan par to, ka Finanšu ministrija, paužot savu viedokli, nav ņēmusi vērā fiziskās personas maksātnespējas procesa būtību. Šī iemesla dēļ, tiesībsarga skatījumā, Finanšu ministrijas atbilde ir vērtējama kā formāla. Par atbildes formālo raksturu liecina arī tas, ka, lai arī tiesībsargs nepārprotami vērsa uzmanību, ka likumdevējs nav apsvēris nepieciešamību šādu noteikumu iekļaut likumā, Finanšu ministrija to neuzskatīja par nepieciešamu komentēt. Tādējādi Finanšu ministrija nav sniegusi atbildi problēmas būtībai, proti, kādēļ jeb kāda mērķa un iemeslu dēļ attiecībā uz bankrota procedūru, kuras ietvaros tiek atsavināta parādnieka manta, t.sk. nekustamais īpašums, ir saglabāts atšķirīgs tiesiskais regulējums nekā saistību dzēšanas procedūras ietvaros, ja abu šo procedūru mērķis sakrīt ar Maksātnespējas likuma virsmērķi.

Tāpat Finanšu ministrijas uzstādījums, ka IIN ir jānomaksā maksātnespējas administratoram ne vien ir pretrunā ar normatīvo aktu prasībām, jo to neuzliek par pienākumu ne Maksātnespējas likums un likums “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (kā zināms, likumdevējs ir nepārprotami noteicis, ka maksātnespējas administratoram, pārdodot nekustamo īpašumu, no atgūtās summas ir pienākums nomaksāt tikai nekustamā īpašuma nodokli³⁵), bet arī, kā to norādīja Tieslietu ministrija, tas ir neizpildāmas praksē, jo nav skaidra procedūra, kā administratoram būtu veicama nodokļa aprēķināšana.

No minētā secinājums, ka Finanšu ministrija vairās risināt šo problēmsituāciju pēc būtības³⁶.

3.10. Tāpat tiesībsargs vēlas uzsvērt, ka attiecīgās normatīvo aktu nepilnības un vienpusēja problēmas aplūkošana, viennozīmīgi piešķirot prioritāti IIN nomaksas pienākumam, no sistēmiskā viedokļa ne vien rada nepareizu maksātnespējas tiesību izpratni pēc būtības, bet arī nepareizu un netaisnīgu piemērošanas praksi.

Kā jau šajā atzinumā tika minēts iesniedzējas gadījumā VID savu lēmumu cita starpā ir pamatojis arī ar Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015. gada 29. septembra sprieduma Nr. SKA-431/15 atziņām. Uz šo spriedumu atsaucās arī administratīvās tiesas. Šajā spriedumā tika skatīts nodokļu maksātāja un VID strīds par to, vai ienākums, kas ir iegūts, brīvprātīgi pārdodot nekustamo īpašumu, kurš citastarp ir bijis ieķīlāts citas personas saistību nodrošināšanai, un vēlāk novirzīts kreditora prasījumu segšanai (pārdevējs naudas līdzekļus reāli nav saņēmis), ir uzskatāms par ar nodokli apliekamu ienākumu³⁷. Tiesa piekrita VID, ka attiecīgais ienākums, pamatojoties uz likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” vispārējām prasībām, ir apliekams ar nodokli.

Tiesībsarga skatījumā, minētās atziņas uz maksātnespējas gadījumiem vispār nav attiecināms. Maksātnespējas gadījumi no Augstākās tiesas analizētā atšķiras ar to, ka nekustamā īpašuma pārdošana ir notikusi nevis brīvprātīgi, bet maksātnespējas procesa ietvaros, tātad piespiedu kārtā. Pieminētajā tiesvedības lietā brīvprātība ir izpaudusies tādējādi, ka persona ir brīvprātīgi piekritusi atsavināt savu nekustamo īpašumu un iegūtos naudas līdzekļus brīvprātīgi pārskaitīt kreditora kontā.

³³ Tai skaitā fiziskās personas maksātnespējas procesa pieteikuma iesniegšanas izmaksas.

³⁴ Piemēram, citos normatīvajos aktos noteikts ierobežojums ieņemt noteiktus amatus.

³⁵ Sk. Maksātnespējas likuma 116. panta trešo daļu.

³⁶ Par Finanšu ministrijas nevēlēšanos cita starpā liecina fakts, ka pats VID ir paudis uzskatu par nepieciešamību mainīt esošo kārtību. Sk. VID 2018. gada 7. marta vēstule Finanšu ministrijai Nr.8.5.1-1/61937.

³⁷ Atņemot likumā paredzētos nekustamā īpašuma iegādes izdevumus.

Pat ja arī pieņemt, ka, kamēr likumdevējs nav precīzi noregulējis jautājumu par IIN ienākuma, kas gūts, pārdodot nekustamo īpašumu bankrota procedūras ietvaros, minēto tiesu praksi var izmantot IIN maksāšanas strīdos, taču nav akceptējams, ka šī prakse tiek interpretēta pretēji maksātspējas procesa būtībai. Spilgts piemērs ir iesniedzējas gadījums, kura ietvaros VID ne vien ir pārņēmis Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015. gada 29. septembra sprieduma Nr. SKA-431/15 atziņu par brīvprātīgu īpašuma atsavināšanu, bet arī to paplašinājis, uzskatot, ka iesniedzēja gadījumā īpašuma atsavināšanas brīvprātība ir izpaudusies tādējādi, ka iesniedzēja brīvprātīgi ir izlēmusi pieteikt sev maksātspējas procesu, apzinoties sekas, kas izriet no šī fakta, t.sk., ka nekustamais īpašums tiks atsavināts ar administratora starpniecību, un līdz ar to bija jāzina un jāapzinās ekonomiskie riski, arī tas, ka no likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” viedokļa būs jāmaksā nodoklis.

Šādu apgalvojumu nav korekti attiecināt ne vien uz iesniedzējas gadījumu, bet arī uz fiziskās maksātspējas procesu pēc būtības, jo fiziskas personas izvēle pieteikt maksātspēju ir sasaistīta ar personas finansiālām grūtībām³⁸, kuru risināšanu ir akceptējis likumdevējs ar Maksātspējas likumu.

4. Ievērojot iepriekš minēto, tiesībsargs pievienojas Tieslietu ministrijas secinājumam, ka IIN no kapitāla pieauguma nepiemērošana fiziskai personai, kurai piederošs nekustamais īpašums ir pārdots bankrota procedūras ietvaros, ir attaisnojama, samērīga un atbilstoša fiziskās personas maksātspējas procesa institūtam un likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas jēgai un mērķim, un tiesiskās noteiktības labad būtu veicami grozījumi likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmajā daļā, to papildinot ar skaidru norādi par to, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums, kas gūts Maksātspējas likumā noteiktās bankrota procedūras ietvaros, pārdodot nekustamo īpašumu.

Jāvērš uzmanība, ka saskaņā ar statistikas datiem katru mēnesi tiek ierosināti vidēji 130 fizisko personu maksātspējas procesi³⁹. Šiem cilvēkiem attiecīgais jautājums var būt nozīmīgs, jo, kā liecina VID informācija laika posma no 2017.gada 1.janvāra līdz 2018.gada 26.februārim maksātspējas procesa ietvaros 17 fiziskām personām ir uzsākts vai pabeigta datu atbilstības pārbaude par pārdoto nekustamo īpašumu⁴⁰.

Tiesībsarga rekomendācijas

Tiesībsarga likuma 12. panta 4. un 8. punkts, paredz, ka, pildot šajā likumā noteiktās funkcijas, tiesībsargs cita starpā, izskatot pārbaudes lietu:

- sniedz iestādei ieteikumus un atzinumus par tās darbības tiesiskumu, lietderību un labas pārvaldības principa ievērošanu
- sniedz Saeimai, Ministru kabinetam, pašvaldībām vai citām iestādēm ieteikumus attiecībā uz tiesību aktu izdošanu vai grozīšanu.

Ņemot vērā atzinumā konstatēto, kā arī, lai nodrošinātu Maksātspējas likuma mērķa konsekventu un taisnīgu īstenošanu, vienlīdzīgu un konsekventu likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” noteikumu piemērošanu, tiesisko skaidrību un vienveidību, rekomendēju:

1) Saeimai veikt grozījumus likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, 9. panta pirmo daļu papildinot ar 35.⁵ punktu šādā redakcijā:

“35.⁵) ienākums, kas gūts Maksātspējas likumā noteiktās bankrota procedūras ietvaros, pārdodot nekustamo īpašumu.”

³⁸ Sk. Maksātspējas likuma 1.pantu.

³⁹ Sk. https://www.lursoft.lv/exec?act=MNR_LSTAT&stat_id=546

⁴⁰ Sk. VID 2018. gada 7. marta vēstule Finanšu ministrijai Nr.8.5.1-1/61937.

Nolūkā efektīvi īstenot izteikto rekomendāciju, aicinām Budžeta un finanšu (nodokļu) komisiju:

- vai nu iesniegt likumprojektu “Grozījumi likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, papildinot likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmo daļu ar 35.⁵ punktu minētajā redakcijā,
- vai arī iesniegt minētās normas papildinājumu kā komisijas priekšlikumu uz 2.lasījumu, skatot šī gada 20. aprīlī Saeimā iesniegto likumprojektu “Grozījumi likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” (Nr. 1229/Lp12)⁴¹ vai arī šī gada 16.maijā Saeimā iesniegto likumprojektu “Grozījumi likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” (Nr. 1264/Lp12)⁴².

2) Tieslietu ministrijai, Finanšu ministrijai un VID organizēt diskusijas, vai līdzīgs regulējums ir jāparedz attiecībā uz ienākumu, kas gūts, pārdodot nekustamo īpašumu zvērinātu tiesu izpildītāju ierosinātās piespiedu izpildes lietas ietvaros, kas pēc savas būtības nav brīvprātīgs.

Lūdzam informēt tiesībsargu par rekomendāciju ieviešanu līdz šī gada 30. septembrim.

Ar cieņu

tiesībsargs

J.Jansons

⁴¹Sk.[http://titania.saeima.lv/LIVS12/saeimalivs12.nsf/webAll?SearchView&Query=\(Title=*Par+iedzivotaju+ienakuma*\)&SearchMax=0&SearchOrder=4](http://titania.saeima.lv/LIVS12/saeimalivs12.nsf/webAll?SearchView&Query=(Title=*Par+iedzivotaju+ienakuma*)&SearchMax=0&SearchOrder=4)

⁴²Sk.[http://titania.saeima.lv/LIVS12/saeimalivs12.nsf/webAll?SearchView&Query=\(Title=*par+iedziv*\)&SearchMax=0&SearchOrder=4](http://titania.saeima.lv/LIVS12/saeimalivs12.nsf/webAll?SearchView&Query=(Title=*par+iedziv*)&SearchMax=0&SearchOrder=4)