



## Latvijas Republikas tiesībsargs

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

Rīgā

2018. gada 29. maijā Nr. 6-2/127

Uz 16.04.2018. Nr. b/n

**[Iesniedzējai]**

**Valsts ieņēmumu dienestam**  
vid@vid.gov.lv

Zināšanai: **Maksātnešpējas administrācijai**  
mna@mna.gov.lv

*Par nodokļu uzrēķina veikšanu maksātnešpējas procesa laikā  
par darījumiem pirms maksātnešpējas pasludināšanas*

Šī gada 16. aprīlī Tiesībsarga birojs ir iesniedzējas iesniegumu par Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – VID) rīcību, veicot iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk arī – IIN) uzrēķinu maksātnešpējas procesa laikā par nekustamā īpašuma atsavināšanu pirms maksātnešpējas pasludināšanas.

No iesnieguma materiāliem izriet:

- 1) 2017. gada [...] augustā Jelgavas tiesa pasludināja iesniedzējas maksātnešpējas procesu.
- 2) 2017. gada [...] septembrī tika pabeigta maksātnešpējas bankrota procedūra.
- 3) 2017. gada [...] septembrī tika sastādīts parādnieka saistību dzēšana plāns.
- 4) 2017. gada [...] decembrī Jelgavas tiesa apstiprināja bankrota procedūras pabeigšanu un vienlaikus apstiprināja saistību dzēšanas plānu.
- 5) 2017. gada [...] novembrī VID uzsāka datu atbilstības pārbaudi par nekustamā īpašuma atsavināšanu zvērināta tiesu izpildītāja rīkotās izsolēs pirms maksātnešpējas pasludināšanas, t.i., 2015. gada janvārī un 2015. gada jūnijā.
- 6) 2018. gada [...] februārī VID pieņēma lēmumu par IIN uzrēķinu no ienākuma, kas gūts sakarā ar 2015. gada izsolēs pārdotajiem nekustamajiem īpašumiem. VID lēmumu pamatojis ar šādiem apsvērumiem:

6.1.) saskaņā ar likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” vispārējām prasībām<sup>1</sup> gadījumā, kad tiek pārdots personai piederošs nekustamais īpašums, personai ir jāmaksā IIN,

<sup>1</sup> Sk. likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8. pantu, 11.<sup>9</sup> panta pirmā daļa un otrās daļas 4.punkts.

ja vien uz konkrēto gadījumu nav attiecināms kāds no likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. pantā paredzētajiem izņēmumiem. Iesniedzējas gadījumā nav konstatējams, ka pastāv izņēmumi (nav bijis deklarējis dzīvesvietu un nav pārdoti lauksaimniekam)<sup>2</sup> no nodokļu nomaksas pienākuma, līdz ar to piemērojama vispārējā IIN maksāšanas kārtība;

6.2.) fiziskās personas maksātspējas procesa mērķis ir dot iespēju parādniekam atbrīvoties no neizpildītām saistībām un atgūt maksātspēju, tomēr, VID skatījumā, tas pats par sevi nenozīmē, ka par pārdotiem nekustamajiem īpašumiem gūtie ienākumi pirms iesniedzējas maksātspējas procesa būtu uzskatāmi par neapliekamiem ar IIN;

6.3.) maksātspējas procesa laikā uzrēķinātais IIN ir maksājams kā kārtējais nodoklis;

6.4.) VID tiesības uzrēķināt un prasīt IIN nomaksu arī maksātspējas procesa laikā paredz likuma “Par nodokļiem un nodevām” 23. panta 5.<sup>1</sup> daļa, saskaņā ar kuru datu atbilstības pārbaudi VID ir tiesības veikt triju gadu laikā no nodokļa maksāšanas termiņa;

7) 2018. gada 10. aprīlī iesniedzēja ir pārsūdzējusi VID lēmumu Administratīvajā tiesā, kas ir ierosinājusi lietu Nr. A420185718.

1. Vērtējot VID rīcību konkrētajā gadījumā, visupirms ir norādāms, ka jautājums par IIN uzrēķinu maksātspējas procesa laikā par darījumiem, kas bijuši pirms maksātspējas procesa, ir regulēts Maksātspējas likumā.

Šī likuma 73. panta vienpadsmitā daļa paredz, ka *nodokļu administrācijas prasījumi, kuri radušies pēc maksātspējas procesa pasludināšanas un ir tieši saistīti ar parādnieka darījumiem, kas veikti līdz dienai, kad pasludināts maksātspējas process, ir piesakāmi kā kreditora prasījumi šajā likumā noteiktajā kārtībā.*

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments 2016. gada 7. jūnija spriedumā lietā Nr. SKA-580/2016 (Nr.A420508813)<sup>3</sup>, ir analizējis minētās Maksātspējas likuma normas un nodokļu parādu aprēķināšanas un samaksas vispārīgo normu savstarpējās attiecības. Kontekstam jānorāda, ka šajā lietā tika vērtēta Maksātspējas likuma 73. panta vienpadsmitās daļas un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmās un astotās daļa savstarpējā mijiedarbība. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmā daļa noteic, ka *par nodokļu 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 audita uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu.* Savukārt šī 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) 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.*

Vērtējot šīs tiesību normas, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments atzina, ka Maksātspējas likuma normas noregulē vairākus ar nodokļu jomu saistītus aspektus un ir uzskatāmas par speciālām iepretim vispārīgajam nodokļu jomas tiesiskajam regulējumam – likumam „Par nodokļiem un nodevām”<sup>4</sup>. Uz Maksātspējas likuma 73. panta vienpadsmitajā daļā paredzētajiem prasījumiem nevar tikt attiecināta tā kārtība, kas paredzēta likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmajā un astotajā daļā

<sup>2</sup> Sk. likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33.<sup>1</sup>punktu un 11.<sup>7</sup> panta trešo daļu.

<sup>3</sup> Sk. <http://at.gov.lv/lv/judikatura/judikaturas-nolemumu-arhivs/administrativo-lietu-departaments/hronologiska-seciba?year=2016>

<sup>4</sup> Sk. sprieduma 11.punktu, <http://at.gov.lv/lv/judikatura/judikaturas-nolemumu-arhivs/administrativo-lietu-departaments/hronologiska-seciba?year=2016>

(pienākumu noteiktā termiņā samaksāt budžetā aprēķināto parādu un iespēja iestādei piedzīt parādus). Pretējā gadījumā zustu jēga Maksātnespējas likuma regulējumam, kurš paredz atšķirīgu parādu atgūšanas kārtību personas maksātnespējas gadījumā, ievērojot visu personas kreditoru intereses<sup>5</sup>.

Iesniedzējas gadījumā VID ir piemērojis nevis likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmo un astoto daļu, bet gan likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta 5.<sup>1</sup> daļu, kas paredz, ka *datu atbilstības pārbaudi veic triju gadu laikā no normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa. Datu atbilstības pārbaudes laikā nodokļu vai informatīvajā deklarācijā konstatējot neatbilstības starp nodokļu maksātāja iesniegto informāciju un nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju, nodokļu administrācija par to informē nodokļu maksātāju, nosūtot paziņojumu par konstatētajām konkrētajām neatbilstībām ar uzaicinājumu 30 dienu laikā no paziņojuma saņemšanas dienas iesniegt nodokļu administrācijai nodokļu deklarācijas vai informatīvās deklarācijas precizējumu vai konstatēto neatbilstību pamatotu izskaidrojumu. Ja nodokļu maksātājs noteiktajā termiņā nav novērsis 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 konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz datu atbilstības pārbaudes uzsākšanas 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, nodokļu administrācija šā likuma 29. panta otrajā daļā noteikto nokavējuma naudu aprēķina ar nākamo dienu pēc šajā daļā noteiktā maksāšanas termiņa iestāšanās.*

Salīdzinot likuma “Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmās un astotās daļas un šī likuma 23. panta 5.<sup>1</sup> daļas, secināms, ka minētās tiesību normas būtībā nosaka līdzvērtīgus vispārējās atbildības nosacījumus par budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra samazināšanu vai no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra nepamatotu palielināšanu, kas piemērojami dažādu nodokļu kontroles pasākumu (attiecinīgi audits un datu atbilstības pārbaude) rezultātā.

Minētais dod pamatu uz iesniedzējas gadījumu pilnā mērā attiecināt iepriekš citēto Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta atziņu par Maksātnespējas likuma 73. panta vienpadsmitās daļas tiesiskā regulējumu speciālo dabu iepretim likuma “Par nodokļiem un nodevām” normām.

2. Vērtējot VID lēmumu iesniedzējas gadījumā, konstatējams, ka VID lēmumā nav apsvērumu par Maksātnespējas likuma 73. panta vienpadsmitās daļas piemērošanas vai nepiemērošanas nepieciešamību, kaut arī par šīs normas prasībām VID norādīja iesniedzējas maksātnespējas administrators. VID vien ir norādījis, ka administratora apsvērumi ir tikai viedoklis, kas nav saistošs VID.

No minētā secināms, ka būtībā VID izvairās paust apsvērumus gan par Maksātnespējas likuma 73. panta vienpadsmitās daļas piemērošanu, gan par minētās tiesu prakses attiecināšanu uz iesniedzējas gadījumu.

3. Tiesībsarga skatījumā, konkrētajā gadījumā, vērtējot VID lēmuma tiesiskumu, galvenais jautājums nav par ar to:

- vai iesniedzējai bija pienākums deklarēt ienākumus un nomaksāt IIN pēc tam, kad zvērināts tiesu izpildītājs pārdeva izolē iesniedzējas nekustamos īpašumus un

<sup>5</sup> Sk. sprieduma 11.punktu, <http://at.gov.lv/lv/judikatura/judikaturas-nolemumu-arhivs/administrativo-lietu-departaments/hronologiska-seciba?year=2016>

- vai VID bija tiesības veikt nodokļu kontroles pasākumus (datu atbilstības pārbaudi) maksātnespējas procesa laikā un uzlikt par pienākumu nomaksāt IIN,
- bet gan par to, vai VID ir tiesības pieprasīt uzliktā pienākuma izpildi.

3.1. Konkrētajā gadījumā var piekrist VID, ka saskaņā ar šī brīža tiesisko regulējumu privātpersonai ir pienākums maksāt IIN par ienākumu, kas gūts no nekustamā īpašuma pārdošanas zvērināta tiesu izpildītāja izsoles rezultātā, tā kā šis ienākuma veids atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9. pantam nav paredzēts kā IIN nemaksāšanas izņēmums<sup>6</sup>. Ir piemērojami likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" vispārējie IIN maksāšanas noteikumi. Maksāšanas pienākums pastāv neatkarīgi no apstākļiem, vai privātpersona ir guvusi reālu ienākumu vai arī šis ienākums ir ticis novirzīts parādu dzēšanai, kā rezultātā reāla ienākuma nemaz nav. No IIN nomaksas viedokļa attiecīgais ienākums ir uzskatāms par apliekamu, ko apstiprina arī tiesu prakse<sup>7</sup>.

Tāpat var piekrist, ka VID ir tiesības veikt nodokļu kontroles pasākumus (datu atbilstības pārbaudi) maksātnespējas procesa laikā un formāli ar lēmumu uzlikt par pienākumu nomaksāt IIN, jo šādas tiesības paredz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 5.<sup>1</sup> daļa. Attiecīgo secinājumu ir atzinis arī Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments 2016. gada 7. jūnija spriedumā lietā Nr. SKA-580/2016 (Nr.A420508813)<sup>8</sup>, kā arī 2017. gada 29. decembra spriedumā lietā Nr. SKA-315/2017 (A420481812)<sup>9</sup>.

Taču jautājums, vai VID ir tiesības pieprasīt no iesniedzējas ar lēmumu uzliktā pienākuma izpildi maksātnespējas procesa laikā, ir atkarīgs no tā, vai VID ir izpildījis Maksātnespējas likuma 73. panta vienpadsmitās daļas prasības (*nodokļu administrācijas prasījumi, kuri radušies pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas un ir tieši saistīti ar parādnieka darījumiem, kas veikti līdz dienai, kad pasludināts maksātnespējas process, ir piesakāmi kā kreditora prasījumi šajā likumā noteiktajā kārtībā*). Jāatgādina, kā šis ir speciālais tiesiskais regulējums iepretim likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 5.<sup>1</sup> daļas noteikumiem.

Maksātnespējas likuma 73. panta pirmā un otrā daļa nosaka, ka *kreditoru prasījumi pret parādnieku iesniedzami administratoram mēneša laikā no dienas, kad maksātnespējas reģistrā izdarīts ieraksts par parādnieka maksātnespējas procesa pasludināšanu. Ja kreditors nokavējis šā panta pirmajā daļā minēto prasījumu iesniegšanas termiņu, viņš savu prasījumu pret parādnieku var iesniegt termiņā, kas nav ilgāks par sešiem mēnešiem no dienas, kad maksātnespējas reģistrā izdarīts ieraksts par parādnieka maksātnespējas procesa pasludināšanu, bet ne vēlāk kā līdz dienai, kad šajā likumā noteiktajā kārtībā sastādīts kreditoru prasījumu apmierināšanas plāns. Pēc šā termiņa iestājas noilgums, līdz ar to kreditors zaudē kreditora statusu un savas prasījuma tiesības pret parādnieku.*

Par šajā normā paredzētā termiņa noilgumu Saeimas deputāts Gaidis Bērziņš, 2014. gadā Saeimas sēdē izskatot grozījumus Maksātnespējas likumā, norādīja: "(..) *Maksātnespējas likumā ir ieviests prekluzīvs termiņš ar mērķi dot kreditoram iespēju precīzi noteiktā termiņā izmantot savas tiesības, bet to neizmantošanas gadījumā rēķināties ar liktenīgām sekām - prasījuma tiesību zaudēšanu, kā rezultātā (..), izbeidzas pamatsaistība un*

<sup>6</sup> Tiesībsarga pārbaudes lietā Nr. 2018-7-27E tiesībsargs ir rekomendējis Tieslietu ministrijai, Finanšu ministrijai un VID organizēt diskusijas, vai no IIN nomaksas būtu atbrīvojams ienākums, kas gūts, pārdodot nekustamo īpašumu zvērinātu tiesu izpildītāju ierosinātās piespiedu izpildes lietas ietvaros, kas pēc savas būtības nav brīvprātīga.

<sup>7</sup> Sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015. gada 29. septembra spriedumu Nr. SKA-431/15, <http://at.gov.lv/judikatura/judikaturas-nolemumu-arhivs/administrativo-lietu-departaments/hronologiska-seciba?year=2015>

<sup>8</sup> Sk. minētā sprieduma 10. punktu, <http://at.gov.lv/lv/judikatura/judikaturas-nolemumu-arhivs/administrativo-lietu-departaments/hronologiska-seciba?year=2016>

<sup>9</sup> Sk. <http://at.gov.lv/lv/judikatura/judikaturas-nolemumu-arhivs/administrativo-lietu-departaments/klasifikators-pec-lietu-kategorijam/nodoklu-tiesibas/visparigie-jautajumi>

*arī papildu jeb tā sauktās blakussaistības, proti, galvojums, ķīla, tajā skaitā komercķīla, un arī hipotēka.”<sup>10</sup>*

Ievērojot Maksātnespējas likuma 73. panta vienpadsmitās daļas nosacījumu, minētā atziņa ir attiecināma arī uz nodokļu administrācijas prasījumiem.

3.2. Iesniedzējas gadījumā ir konstatējams, ka VID nav izpildījis Maksātnespējas likuma 73. panta vienpadsmitās daļas prasības, proti, nav pieteicis 2018. gada 2. februāra VID lēmumā noteikto IIN un nokavējuma naudu kā kreditora prasījumu līdz 2017. gada 10. septembrim (viena mēneša termiņš no iesniedzējas maksātnespējas pasludināšanas), ne arī līdz 2017. gada 25. septembrim (termiņš, kad tika sastādīts kreditoru prasījumu apmierināšanas plāns).

Līdz ar to, lai arī VID ir pieņēmis lēmumu par IIN uzrēķinu iesniedzējai, tomēr tā izpilde konkrētajā gadījumā nav iespējama, arī apstākļos, kad iesniedzējai vispārējā situācijā bija pienākums maksāt IIN.

Atbilstoši Maksātnespējas likuma 73. panta otrajai daļai, VID ir zaudējis savas prasījuma tiesības pret iesniedzēju daļā par VID 2018. gada 2. februāra lēmumā noteikto IIN un nokavējuma naudu.

Tā kā pienākuma izpildi nav iespējams realizēt, tad arī VID 2018. gada 2. februāra uzrēķins ir uzskatāms tikai par informatīvu bez juridiskām sekām.

4. Iesnieguma izskatīšanas laikā iesniedzēja ir informējusi tiesībsargu, ka VID 2018. gada 15. maijā ar lēmumu ir novirzījis iesniedzējas IIN pārmaksu par 2017. gadu, lai segtu daļu 2018. gada 2. februāra IIN uzrēķina.

Ņemot vērā, ka VID prasījuma tiesības izpildīt VID 2018. gada 2. februāra lēmumā uzlikto pienākumu ir zudušas, atzīstams, ka VID 2018. gada 15. maija lēmums ir prettiesisks. Minēto secinājumu pamato arī Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2017. gada 29. decembra spiedumā lietā Nr. SKA-315/2017 (A420481812) secinātais, ka VID savas iespējamās prasījuma tiesības pret maksātnespējīgu nodokļu maksātāju par nodokļu parāda samaksu var īstenot tikai maksātnespējas procesā. Tas nevar vienpusēji pārvirzīt pārmaksu konstatēto nodokļu parāda segšanai, kā arī piedzīt nodokļu parādus (arī soda naudu) ārpus maksātnespējas procesā paredzētās kārtības<sup>11</sup>.

Tiesībsargs aicina iesniedzēju pārsūdzēt VID 2018. gada 15. maija lēmumu administratīvajā tiesā.

5. Būtībā Maksātnespējas likuma 73. panta vienpadsmitās daļas noteikumi ir sava veida ierobežojums nodokļu administrācijas tiesībām prasīt nodokļa nomaksu pēc nodokļu administrācijas kontroles pasākumiem maksātnespējas laikā. Tas nozīmē, ka nodokļu administrācijām jādomā, kā pielāgot nodokļu informācijas sistēmas maksātnespējas reģistram, lai varētu pienācīgi realizēt nodokļu administrācijas (valsts) prasījuma tiesības par nenomaksātajiem nodokļiem maksātnespējas lietās. Cita starpā tas nozīmē, ka salīdzinoši vienkāršus nodokļu kontroles pasākumus, piemēram, datu atbilstības pārbaudes, VID ir jāspēj veikt bez liekas kavēšanās, jo, kā liecina iesniedzējas gadījums, trīs gadu nodokļu kontroles termiņš pats par sevi nav uzskatāms par nodokļa uzrēķina prasījuma pamatu maksātnespējas procesā.

<sup>10</sup> Sk. 2014. gada likumprojekta “Grozījumi Maksātnespējas likumā” 2. lasījuma debates par 73. panta papildināšanu ar termiņa noiļgumu kreditora prasījuma tiesību zaudēšanu pret parādnieku (79. priekšlikums), <http://titania.saeima.lv/LIVS11/saeimalivs11.nsf/0/7876119C89AFD530C2257D780038A223?OpenDocument>

<sup>11</sup> Sk. <http://at.gov.lv/iv/judikatura/judikaturas-nolemumu-arhivs/administrativo-lietu-departaments/klasifikators-pec-lietu-kategorijam/nodoklu-tiesibas/visparigie-jautajumi>

6. Lai arī konkrētajās gadījumā ir konstatēts VID rīcības prettiesiskums, kas automātiski ir pretrunā labas pārvaldības principam, tomēr pārbaudes lietu tiesībsargs neierosina, jo pārkāpuma konstatēšanai nav nepieciešama papildus informācijas saņemšana.

Ņemot vērā šajā vēstulē minēto, nolūkā veicināt efektīvu nodokļu administrēšanu un iekasēšanu, tiesībsargs aicina VID izvērtēt nodokļu kontroles pasākumu veikšanas riskus un sekas maksātspējas procesu laikā un nepieciešamības gadījumā veikt atbilstošas izmaiņas nodokļu administrēšanas procesos.

Lūdzam informēt tiesībsargu par VID redzējumu minētajā jautājumā līdz šī gada 31. jūlijam.

Ar cieņu

tiesībsargs

J.Jansons