



Latvijas Republikas tiesībsargs

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

ATZINUMS
pārbaudes lietā Nr. Nr.2022-59-16DA,27J
Rīgā

07.03.2024.

Nr. 6-6/13

Latvijas Republikas Saeima
saeima@saeima.lv

Finanšu ministrija
pasts@fm.gov.lv

Valsts ieņēmumu dienests
vid@vid.gov.lv

Par nodokļa nomaksu no ienākumiem, kas arestēti kriminālprocesa ietvaros

Tiesībsargs ir izskatījis pārbaudes lietu par Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk – VID) uzsākto nokavēto nodokļu maksājumu piespiedu piedziņu par ienākumiem, kuru likumību kriminālprocesa ietvaros ir apšaubījušas tiesību aizsardzības iestādes, un sniedz šādu atzinumu.

Faktiskie un juridiskie apstākļi

[1] Par iesniedzēju

Pie tiesībsarga vērsās privātpersonas (turpmāk – iesniedzējs), kura nodarbojas ar NFT attēlu jeb neaizstājamo blokķēžu žetonu izstrādi.¹ To dēvē arī par kriptomākslu. Tas ir jauns mākslas darbu nišas žanrs, kas mūsdienās biežāk aptver tieši digitālos mākslas darbus, kā, piemēram, GIF, digitālās uzlīmes, avатарus, videoklipus, gleznojumus, kolāžas u.tml. Šī joma strauji attīstās gan

¹ NFT jeb neaizstājami blokķēžu žetoni (angļu val. non-fungible token) ir unikāla un neaizvietoājama datu vienība, kas tiek glabāta digitālajā virsrāmā (blokķēdē). NFT var tikt sasaistīti ar reproducējamiem darbiem, piemēram, fotoattēliem, video, 3D modeļiem, audio un cita veida digitālajiem failiem (analoģiski autentiskuma sertifikātiem). NFT izmanto blokķēdes tehnoloģiju, lai nodrošinātu publisku īpašumtiesību pierādījumu. NFT īpašnieks nevar ierobežot oriģinālā faila izmantošanu, ko var kopēt un koplietot tāpat kā jebkuru failu. Savstarpējās aizstājamības trūkums atšķir NFT no blokķēdes kriptonaudas, piemēram, Bitcoin.

<https://lv.wikipedia.org/wiki/NFT>

pasaulē, gan Latvijā, pateicoties blokķēdes tehnoloģijai², kas tos ļauj decentralizēti pirkt, pārdot un kolekcionēt un pierādīt savas īpašumtiesības uz tiem.³

Par sevi, savu darbību šajā jomā un šīs jomas darbības principiem iesniedzējs ir izveidojis aprakstu interneta vietnē <https://www.art-is-crime.com/lv>. Par iesniedzēja darbiem un to iegādes iespējām informācija ir pieejama arī publiski.⁴

Iesniedzējs savus darbus 2021. gadā finansiāli veiksmīgi pārdeva online vidē par kriptovalūtu. Lai apmainītu kriptovalūtu uz eiro, iesniedzējs izveidoja profilu platformā "Coinbase" (kriptovalūtas apmaiņas platforma)⁵, izpildīja nepieciešamās noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas prasības un pievienoja profilam savu bankas norēķinu kontu un pakāpeniski veica naudas pārskaitījumus uz savu banku, izmantojot platformu "Coinbase".

Iesniedzējs savu nodarbošanos VID ir reģistrējis kā saimniecisko darbību.

[2] Valsts iebildumi par iesniedzēja saimniecisko darbību

2022.gada februārī kriminālprocesa ietvaros sakarā ar aizdomām par iespējamu noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu legalizāciju iesniedzēja nopelnītajiem naudas līdzekļiem, kas atradās bankas norēķinu kontos, tika uzlikts arests, lai nodrošinātu iespējamu šo naudas līdzekļu konfiskāciju.

2022. gada jūnijā iesniedzējs iesniedza VID gada ienākumu deklarāciju par 2021.gadu, deklarējot ienākumus no 2021. gadā pārdotajiem mākslas darbiem. Tomēr uzliktā aresta dēļ iesniedzējs nav varējis nomaksāt deklarēto nodokli.

VID, konstatējot, ka iesniedzējs nav labprātīgi veicis nodokļu maksājumu samaksu, 2022. gada septembrī pieņēma lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu par 2021. gadu – kopā 1 511 159,89 eiro apmērā (pamatparāds iedzīvotāju ienākuma nodoklis (turpmāk - IIN) 1 487 727,80 eiro un nokavējuma nauda 23 431,61 eiro). VID ģenerāldirektore apstrīdēšanas

² <https://lv.wikipedia.org/wiki/Blok%C4%B7%C4%93de>

³ Sk. vairāk Keitija Krastiņa, Kas ir kriptomāksla un kāpēc daži ar to var nopelnīt daudz, bet citi paliek bešā?, <https://kursors.lv/2021/03/11/kas-ir-kriptomaksla-un-kapec-dazi-ar-to-var-nopelnit-daudz-bet-citi-paliek-besa/>

⁴ Iesniedzēja darbus var aplūkot: <https://twitter.com/shvembldr>; <https://www.instagram.com/shvembldr/>; <https://www.reddit.com/user/shvembldr> Savukārt iesniedzēja darbus var iegādāties šādās vietnēs: <https://www.hicetnunc.xyz/Shvembldr>; <https://www.artblocks.io/user/0x4666fd1f89576e2d6fb3f2ecec5eefd3e1ba6b59>; https://opensea.io/Shvembldr?tab=created_collections; <https://foundation.app/@shvembldr>

⁵ Sk. plašāk <https://en.wikipedia.org/wiki/Coinbase>

procesā VID sākotnējo lēmumu atzina par pareizu. VID pamatojās uz apsvērumu, ka nodokļu normatīvie akti paredz VID imperatīvu pienākumu veikt nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu, ja nodokļu maksātājs tos nav nomaksājis labprātīgi, t.sk. gadījumos, kad uz apliekamo ienākumu ir uzlikts arests kriminālprocesā. Nav arī tiesiska pamata lemt par VID lēmuma izpildes apturēšanu, jo nav iestājies neviens no likuma "Par nodokļiem un nodevām" 26. panta sestās daļas gadījumiem, kas paredz piedziņas apturēšanas iespējas. Administratīvā rajona tiesa atzina par pamatotu VID lēmumu, secinot, ka tas atbilst normatīvo aktu prasībām. Tiesas lēmums ir nepārsūdzams.

Papildus tam, VID, konstatējot, ka pēc VID 2022.gada septembra lēmuma pieņemšanas iesniedzējam ir izveidojušies papildu nokavētie nodokļu maksājumi atbilstoši nodokļu maksātāja iesniegtajai IIN deklarācijai par 2021. gadu, VID 2023. gada februārī pieņēma vēl vienu lēmumu par iesniedzējam aprēķinātā nodokļu maksājumu 923 872,21 eiro apmērā (pamatparāds 743 856,74 eiro un nokavējumu nauda 180 015,47 eiro) bezstrīdus piedziņu. Kopējais iesniedzēja nodokļu maksājumu parāds uz tiesībsarga pieprasījuma izskatīšanas dienu bija 2 709 515,97 eiro, kas veidojas no pamatparāda - IIN 2 231 584,54 eiro apmēra un nokavējuma naudas 477 931, 43 eiro. Jāņem vērā, ka nokavējuma nauda palielinās par 0,05 % no laikā nenomaksātā pamatparāda par katru nokavēto dienu. Iesniedzēja izveidotajā interneta vietnē <https://www.art-is-crime.com/lv> priekšmeta gūšanai ir iespēja pārliecināties par aktuālo parāda summu un tās palielinājuma apmēriem par katru kavējuma dienu.

Savukārt uzsāktais kriminālprocess turpinās. Atbilstoši iesniedzēja publiski norādītajai informācijai pēdējās ziņas par izmeklēšanas gaitu ir sniegtas 2022. gada 22. septembrī (pirms vairāk kā 17 mēnešiem).⁶

[3] Vērtējamā problēmsituācija

Tātad iesniedzēja situācijā valsts no vienas puses tiesību aizsardzības iestāžu personā ir apšaubījusi saimnieciskās darbības ietvaros nopelnītās naudas līdzekļu likumību, uzsākot kriminālprocesu un arestējot tos (t.i., liedzot iesniedzējam ar tiem rīkoties), bet vienlaicīgi no otras puses valsts VID personā formāli uzskata šos naudas līdzekļus par legāliem, veicot nodokļu maksājumu piedziņu. Turklāt piedziņa tiek vieta, apzinoties, ka iesniedzējs nodokļu maksājumus no arestētajiem naudas

⁶ Sk. <https://www.art-is-crime.com/lv/story/case-timeline> Šajā vietnē ir publicēta arī cita informācijai par kriminālprocesa gaitu, VID rīcību un aktuālo nodokļu maksājumu parādu, aplūkots 01.03.2024.

līdzekļiem (tātad no faktiskajiem ieņēmumiem) nomaksāt nevar uzliktā aresta dēļ un ka piedziņa ir vērsta uz pārējo iesniedzēja īpašumu.

Atzīmējams, ka pārbaudes lietā iesniedzēja gadījums tiek izmantots kā piemērs, tā sekas attiecinot uz citām abstraktām līdzīga rakstura situācijām.

[4] Iesniedzēja viedoklis

Iesniedzējs uzskata, ka valsts nav ievērojusi valsts pārvaldes vienotības principu. Iestādēm ir jāņem vērā citu iestāžu pieņemtie lēmumi un jāsadarbojas. Nevar izveidoties situācija, ka divas valsts pārvaldes iestādes nonāk pretrunā, t.i., VID nevar veikt nodokļu parāda piedziņu uz mantu, zinot, ka par šo pašu mantu Valsts policija ir uzsākusi kriminālprocesu par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizāciju un piemērojusi mantas arestu, pamatojoties uz iespējamo noziedzīgi iegūtas mantas konfiskāciju.

Iesniedzēja skatījumā, pastāv "likuma robs". Atbilstoši likuma "Par nodokļiem un nodevām" 24.panta pirmajai daļai un 25.³ panta pirmās daļai, kā arī atbilstoši visai tiesību sistēmai būtu jābūt regulējumam, kas paredz, ka VID atliek nodokļa nomaksu uz laiku, kamēr kriminālprocesa vai procesa par noziedzīgi iegūtu mantu ietvaros tiek gūta pārliecība par līdzekļu izcelsmes likumību.

Spēkā esošie tiesību aizsardzības līdzekļi iesniedzēja gadījumā nav efektīvi. Atbilstoši šā brīža regulējumam ir iespējamās divas situācijas: naudas līdzekļi tiek atzīti pat noziedzīgi iegūtiem un tie tiek konfiscēti vai tiek atcelts arests. Pirmajā gadījumā VID lēmums par nodokļu piedziņu nezaudēs savu spēku, jo šis jautājums normatīvajos aktos nav noregulēts. Tiesiskā rīcība ir tiesiski nenoteikta un neskaidra. Otrajā gadījumā iesniedzējam būs jāsamaksā nodokļi un nokavējuma nauda, kā arī, iespējams, ar piedziņu saistītos izdevumus, jāvēršas ar prasību pret valsti, lūdzot piedzīt radītos zaudējumus, ko, cita starpā, veidos nokavējuma nauda. Iesniedzēja situācijas regulējuma neesamība rada iesniedzējam sekas, ko nevar efektīvi novērst ar minētajiem mehānismiem.

[5] Iestāžu viedoklis

VID nesaskata nepieciešamību pilnveidot normatīvo aktu regulējumu, lai noregulētu iesniedzēja gadījumam līdzīgas situācijas. Spēkā esošais tiesiskais regulējums ir pietiekams.

Finanšu ministrija norādījusi, ka uzsākts kriminālprocess, kura ietvaros tiek pārbaudīta ienākumu likumība, pats par sevi neļauj prezumēt, ka pārbaudāmie ienākumi nav ar nodokli apliekami. Tā kā

ienākumus ir deklarējis ienākumu guvējs, ir pamats uzskatīt, ka ienākumi ir iegūti legāli. Līdz ar to nesaskata nepieciešamību veikt izmaiņas tiesiskajā regulējumā.

Tieslietu ministrija savas kompetences ietvaros atzina, ka lēmums par aresta uzlikšanu mantai atspoguļo to, ka procesa virzītājam ir šaubas par šo līdzekļu legālo izcelsmi, taču vēl nav pierādīts, vai mantai visticamāk ir noziedzīga, nevis legāla izcelsme. Līdz ar to uz to brīdi, kad mantai ir uzlikts arests un pastāv tikai šaubas par mantas legālo izcelsmi, nav pamata atbrīvot personu no pienākuma veikt valsts noteiktos maksājumus par savu mantu, piemēram, nodokļu maksājumus (piemēram, nekustamā īpašuma nodokli, uzņēmuma ienākuma nodokli, transportlīdzekļa ekspluatācijas nodoklis u.c. nodokļi) vai apmaksāt saņemtus pakalpojumus, tajā skaitā, komunālos pakalpojumus. Šāda pieeja pamatojama ar to, ka laikā, kad mantai ir uzlikts arests, nav vēl pieņemts lēmums par mantas noziedzīgo izcelsmi, kas nozīmē, ka šajā brīdī uz personu vēl joprojām gulstas visi pienākumi un tiesības kā uz legāli iegūtu mantu. Savukārt tiklīdz manta ir atzīta par noziedzīgi iegūtu, šāda manta ir izņemama no civiltiesiskās apgrozības, kas nozīmē arī to, ka persona zaudē tiesības uz attiecīgo mantu.

Tiesībsarga vērtējums

[6] VID rīcības atbilstība labas pārvaldības principam

[6.1] No lietas materiāliem izriet, ka iesniedzējs deklarētos nodokļus bija plānojis nomaksāt tieši no saimnieciskās darbības ietvaros nopelnītajiem naudas līdzekļiem, ņemot vērā ieņēmumu ievērojamo apmēru.⁷ No lietas materiāliem arī izriet, ka iesniedzējs nav veicis aprēķinātos un deklarētos nodokļus tā iemesla dēļ, ka saimnieciskās darbības ietvaros faktiski nopelnītie naudas līdzekļi ir arestēti un tos nav iespējams izmantot nodokļu maksājumu labprātīgais segšanai.

Neskatoties uz to, VID ir pieņēmis lēmumu par nokavēto nodokļu piedziņu no iesniedzēja un piemērojis šādus piespiedu izpildes līdzekļus:

- piedziņas vēršana uz naudas līdzekļiem iesniedzēja kontos kredītiestādē vai kontos, kas atvērts pie maksājumu pakalpojumu sniedzēja;
- piedziņas vēršana uz iesniedzēja darba samaksu vai tai pielīdzinātajiem maksājumiem, kā arī uz citām naudas summām, kas pienākas no citām personām;

⁷ Šāda pieeja atbilst likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1. pantā definētajai IIN būtībai, proti, ka tas ir maksājams valsts un pašvaldības budžetam par ienākumiem no saimnieciskās darbības. Maksājums veicams cita starpā arī tieši no ienākuma - no saņemtajiem naudas līdzekļiem.

- piedziņas vēršana bezstrīdus kārtībā uz iesniedzēja mantu (kustamo un nekustamo īpašumu, arī uz mantu, kura atrodas pie trešajām personām).

Nav strīda, ka formāli VID rīcība, vēršot nodokļu maksājumu piedziņu pret iesniedzēju, atbilst spēkā esošajām tiesību normām. Jautājums ir, vai VID, apzinoties:

- ka nodokļi tiek iekasēti apstākļos, ka ienākums, par kuru tiek piedzīts nodoklis, ir arestēts kriminālprocesā;
 - ka valstij joprojām ir šaubas par attiecīgo ienākumu likumību un
 - ka faktiskā piedziņa tiek vērsta uz citu iesniedzēja mantu, nevis uz gūto ienākumu,
- var lemt par piespiedu piedziņas neuzsākšanu.

[6.2] VID, apstrīdēšanas procesā pārskatot VID sākotnēji pieņemto lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu no iesniedzēja, ir norādījis, ka likums "Par nodokļiem un nodevām", kas tai skaitā nosaka nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas kārtību, neparedz termiņu, kādā piespiedu kārtā ir izpildāmi VID amatpersonu izdotie administratīvie akti, kas uzliek pienākumu adresātam samaksāt noteiktu naudas summu, vai kādā termiņā VID ir pienākums piedzīt atbilstoši nodokļu maksātāju deklarācijām un pārskatiem aprēķinātos, bet tiesību normās noteiktajos termiņos nesamaksātos (nokavētos) nodokļu maksājumus, proti, kad iestājas noilgums lēmuma par nokavēto nodokļu maksājumu pieņemšanai. **Tāpat piespiedu piedziņas procesu noteiktu termiņu VID var arī neuzsākt, ņemot vērā lietas netipiskos apstākļus.**

Taču, VID, atsaucoties uz Augstākās tiesas spriedumu atziņām⁸, apstrīdēšanas procesa ietvaros pieņemtajā lēmumā norādīja, ka iesniedzēja gadījumā ir jāpiemēro Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.panta piektā daļā paredzēto ģenerālklausula "taisnīgu procedūru īstenošana saprātīgā laikā". Atbilstoši Augstākās tiesas atziņām, piepildot šo jēdzienu ar saturu, apstākļi ir jāvērtē gan no indivīda, gan iestādes puses. Proti, jāizvērtē, vai tas, ka nodokļu parāda bezstrīda piedziņa tika atvirzīta uz vēlāku laiku, atbilst labas pārvaldības principam, izvērtējot šādas nodokļu parāda piedziņas atvirzīšanas perioda ilgumu un iemeslus. Ievērojot minēto, VID secināja, ka sabiedrības interesēs ir nokavēto nodokļu maksājumus valsts budžetā, lai valdība varētu īstenot valsts funkcijas. Nesaņemot valsts budžetā nodokļu maksājumus pilnā apmērā, nodokļu maksātājs nodara ne tikai finansiālus zaudējumus budžetam, bet arī zaudējumus sabiedrībai, kurus nav iespējams izteikt naudas vērtībā. Un, tā kā iesniedzēja tiesiskā situācija neatbilst nevienam no likumā "Par nodokļiem un nodevām" noteiktajiem gadījumiem, kad var apturēt vai atlikt nokavēto

⁸ Augstākās tiesas 2006.gada 15.marta spriedumā Nr.SKA-84 un 2006.gada 15.marta spriedums Nr.SKA-84.

nodokļu maksājumu piedziņu, vai arī tos dzēst, VID nav pamata laicīgi nepildīt likumdevēja doto pienākumu piedzīt nokavētos nodokļu maksājumus.⁹

[6.3] Tiesībsargs atzīmē, ka pienākumu vērtēt sabiedrības un indivīda intereses nosaka ne vien judikatūra, bet arī Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.panta trešā daļa, kas paredz, ka valsts pārvalde darbojas sabiedrības interesēs un pie sabiedrības interesēm pieder arī samērīga privātpersonas tiesību un tiesisko interešu ievērošana. Tiesībsargs konstatē, ka iesniedzēja gadījumā VID sākotnējā lēmumā vispār nav vērtējis atbilstoši minētajiem noteikumiem. Šāda situācija var izveidoties, ņemot vērā, ja VID rīcībā sākotnēji nav informācijas par uzsākto kriminālprocesu un arestētajiem naudas līdzekļiem. Taču apsvērumi par sabiedrības un iesniedzēja interešu izsvēršanu plašāk tiek skaidrotas VID apstrīdēšanas lēmumā. Tātad **jautājumu par piespiedu piedziņas procesa uzsākšanas vai neuzsākšanas brīdi, ievērojot netipisku lietas apstākļus, VID var vērtēt gan, pieņemot sākotnējo lēmumu, gan sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas procesa ietvaros.**

Vērtējot VID apstrīdēšanas lēmumā izklāstīto apstākļu analīzi, tiesībsargs secina, iesniedzēja gadījumā sabiedrības intereses ir vērtētas pārmēru vispārīgi un vienpusēji. VID nav vērtējis iesniedzēja netipisko situāciju, kad valsts kriminālprocesā ir apšaubījusi ienākumu tiesiskumu. No VID apstrīdēšanas lēmuma izriet, ka šis apstāklis ir atstāts bez pietiekamas vērības. Proti, nav vērtēts, kādas sekas kriminālprocesa ietvaros pieņemtie lēmumi attiecībā uz arestēto naudu radītu sabiedrībai un iesniedzējam nākotnē. VID apstrīdēšanas lēmumā ir vērtētas tūlītējās sabiedrības intereses un vispār nav vērtēts, kāds kaitējums tiktu nodarīts indivīdam attiecīgajos šaubu apstākļos.

Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.panta piektā daļa nosaka, ka valsts pārvalde savā darbībā ievēro labas pārvaldības principu. Tas ietver 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. Tiesībsargs secina, lai arī VID apstrīdēšanas procesā ir piemērojis Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.panta piekto daļu, tomēr tā ir bijusi **vienpusēja labas pārvaldības principa piemērošana**. Labas pārvaldības princips bez "taisnīgu procedūru īstenošana saprātīgā laikā" paredz arī "citu noteikumu piemērošanu, kuru mērķis ir panākt, lai valsts pārvalde ievērotu privātpersonas tiesības un tiesiskās intereses". Šo likuma prasību iesniedzēja situācijā VID nav vērtējis. Iesniedzēja

⁹ Sk. VID 25.10.2022. lēmumu Nr.31.4/22.11/5149 17. lpp.

gadījums **tiesībsargam nerada pārliecību, vai ar pietiekamu rūpību pēc būtības tiek vērtēts jautājums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas neuzsākšanu noteiktu laika posmu netipiskos gadījumos.** Iesniedzēja situācijā VID apstrīdēšanas lēmumā paustā nostāja (ka VID strikti vadās pēc likumdevēja noteiktajiem gadījumiem, kad piedziņa ir atliekama, neuzsākama vai apturama) liecina par nepieciešamību apsvērt tiesiskā regulējuma pilnveidi, ja vien VID pēc savas iniciatīvas būtu gatavs iesniedzēja situāciju pārskatīt.

[7] Īpašuma tiesību ierobežojums

[7.1] Jautājuma izlemšana par arestēto naudas līdzekļu tiesiskumu ir ierobežota noteiktā termiņā. Maksimālais iespējamais aresta termiņš pīkstiesas izmeklēšanā ir 31 mēnesis.¹⁰ Ja no pamata kriminālprocesa tiek izdalīts atsevišķs process par noziedzīgi iegūtu mantu, tad atbilstoši Kriminālprocesa likuma 389.panta ceturtajai daļai¹¹ aresta termiņš uz nenoteiktu laiku, t.i., uz procesa par noziedzīgi iegūtu mantu laiku, tiek apturēts, jo procesam par noziedzīgi iegūtu laiku nav noteikts konkrēts termiņš, process tiek izskatīts divu instanču tiesā. **Tātad tiesiskā skaidrība par to, vai ir pamats maksāt nodokļus no arestētajiem naudas līdzekļiem, var ielgt ilgāk par diviem ar pusi gadiem.**¹²

Līdz šī jautājuma izlemšanai saskaņā ar VID lēmumu no nodokļu maksātāja faktiski tiek piedzīti nokavētie nodokļu maksājumi no nodokļu maksātāja mantas un naudas līdzekļiem, kas ir iegūti vai tiks iegūti ārpus saimnieciskās darbības ienākumiem, t.i., ārpus tiem, kuriem ir uzlikts arests. Praktiski tas nozīmē, ka VID piespiedu kārtā var atsavināt iesniedzēja naudas līdzekļus, nekustamo īpašumu, kustamo mantu, kapitāldaļas utt. Tātad nodokļu maksātājam var iestāties reāls īpašuma samazinājums, piemēram, atsavināts mājoklis un cits nekustamais īpašums, atsavināta noteikta kustamā manta, piemēram, transportlīdzeklis, regulāri ieturēti naudas līdzekļi no darba algas; atsavināti naudas līdzekļi, piemēram, uzkrājumi kredītiestādes kontā u.c.

[7.2] Satversmes 105. panta pirmie trīs teikumi nosaka: „Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar

¹⁰ Sk. Krimināllikuma 7. panta piekto daļu, Kriminālprocesa likuma 389.panta pirmās daļas 4.punktu un 389.panta otro daļu.

¹¹ Kriminālprocesa likuma 389.panta ceturtā daļai, kas nosaka: “No dienas, kad procesa virzītājs nodevis rajona (pilsētas) tiesas kancelejā lēmumu par procesa par noziedzīgi iegūtu mantu uzsākšanu un tam pievienotos materiālus, līdz dienai, kad tiesas nolēmums par noziedzīgi iegūtu mantu stāties spēkā, tiek apturēts tiesību ierobežojumu termiņš attiecībā uz mantu, par kuru uzsākts process kā par noziedzīgi iegūtu mantu.”

¹² Piemēram. Ekonomisko lietu tiesā atsevišķas lietas par noziedzīgi iegūtu mantu tiek skatītas vismaz pus gadu, sk.

https://www.tiesas.lv/Media/Default/Page/ELT_P%C4%93t%C4%ABjums.pdf 80.lpp.

likumu.” Satversmes 105. pants paredz gan īpašuma tiesību netraucētu īstenošanu, gan arī valsts iespēju sabiedrības interesēs ierobežot šīs tiesības. Minētais pants, no vienas puses, ietver valsts pienākumu nodrošināt īpašuma tiesību aizsardzību, taču, no otras puses, dod valstij arī tiesības noteiktā apjomā un kārtībā iejaukties īpašuma tiesību izmantošanā. Ar “tiesībām uz īpašumu” Satversmes 105. panta izpratnē saprotamas visas mantiska rakstura tiesības, kuras tiesīgā persona var izlietot par labu sev un ar kurām tā var rīkoties pēc savas gribas. Arī personas naudas līdzekļi ir tiesību uz īpašumu objekts.¹³

Tā kā VID ir vērsis nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu pret iesniedzēja mantu un naudas līdzekļiem, kas nav iegūti saimnieciskās darbības rezultātā, un tā kā VID piemērotās tiesību normas (piespiedu piedziņas noteikumi) pašas par sevi nenosaka nodokļa maksāšanas pienākumu, bet gan veidu, kā iekasējams nodokļu maksātāja deklarētais un nesamaksātais nodoklis¹⁴, **atzīstams, ka ar šādu rīcību valsts ierobežo personas tiesības uz īpašumu, ko persona ir ieguvusi dzīves laikā un ko nākotnē vēl iegūs.**

[8] Īpašuma tiesību ierobežojuma samērīgums

[8.1] Pastāvošā tiesiskā kārtība paredz, ka arestētie naudas līdzekļi, neskatoties uz veikto nodokļu maksājumu piedziņu, ar lielu varbūtību var tikt atzīti par noziedzīgi iegūtiem un konfiscējamiem valsts labā. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka uz mantu, kas Kriminālprocesa likumā noteiktajā kārtībā atzīta par noziedzīgi iegūtu, tās prettiesiskajam ieguvējam nav īpašuma tiesību.¹⁵ Tātad ar konfiskācijas brīdi nodokļu maksātāja arestētie naudas līdzekļu vairs netiek uzskatīti par ar nodokli apliekamu ienākumu. Secīgi, ja pirms tam nodokļu maksājumu piedziņas rezultātā ir atsavināta manta un naudas līdzekļi ar mērķi segt nodokļu parādu par ienākumu, kas bija arestēts un ko valsts uz to brīdī uzskatīja par tiesisku, tad ar konfiskācijas brīdi piedzītais vairs valstij nepienākas. Piedzītie naudas līdzekļi ir atgriežami nodokļu maksātājam. Šāda tiesiskā kārtība analizējamajā situācijā pastāv, jo likumdevējs nav to noregulējis kā izņēmumu no vispārējās piespiedu piedziņas kārtības.

¹³ Sk. Satversmes tiesas 2020. gada 28. septembra sprieduma lietā Nr. 2019-37-0103 15.2. punktu.

¹⁴ Satversmes tiesa ir atzinusi, ka tādas tiesību normas, kas pašas par sevi nenosaka pienākumu maksāt nodokli, var ierobežot personas tiesības uz īpašumu. Sk. Latvijas Republikas Satversmes 105.pants: tiesības uz īpašumu. Satversmes tiesas judikatūra. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2023, 113. lpp.

¹⁵ sk. Satversmes tiesas 2011. gada 6. janvāra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2010-31-01 7.1. punktu

[8.2] Vispārējā piespiedu piedziņas kārtība ir noregulēta likuma “Par nodokļiem un nodevām”

26. panta pirmajā daļā, kas nosaka, ka nodokļu maksājumus atbilstoši nodokļu deklarācijai, avansa maksājumu aprēķinam, kā arī citiem dokumentiem par maksājumiem budžetā vai pēc nodokļu administrācijas pārbaudes aprēķinātos nodokļu maksājumus (arī soda naudu), kuri nav samaksāti nodokļu likumos vai citos normatīvajos aktos noteiktajā termiņā, un ar tiem saistīto nokavējuma naudu, kā arī izdevumus par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā nodokļu administrācija piedzen bezstrīda kārtībā, pamatojoties uz lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu.

Vienlaikus likumā “Par nodokļiem un nodevām” ir paredzēti mehānismi, kas noteiktos gadījumos nodokļu maksātājam rod labvēlīgus risinājumus. Piemēram, likuma “Par nodokļiem un nodevām” 26.panta sestā daļa paredz, ka nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā **neuzsāk un uzsākto** nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā **aptur**, ja ir vismaz viens no šādiem nosacījumiem:

- 1) apstrīdēts nodokļu administrācijas pārbaudes rezultātā pieņemtais lēmums, — uz iesnieguma pirmstiesas izskatīšanas laiku saskaņā ar normatīvajos aktos noteikto kārtību;
- 2) pagarināts, **atlikts** vai sadalīts nodokļu samaksas termiņš, — attiecībā uz pagarināto nodokļu maksājuma daļu vai atlikto nodokļu maksājumu;
- 3) iestājas [Civilprocesa likuma 560.pantā](#) (fiziska persona mirusi, fizikai personai pasludināta maksātnespējīga u.c.), [563.panta](#) pirmās daļas 4. vai 5.punktā vai otrajā daļā (iestāties noilgums, atcelts nolēmums par piedziņu u.c.) noteiktie apstākļi;
- 4) pieņemts nodokļu administrācijas lēmums vai tiesas nolēmums, ar kuru apturēta nokavēto nodokļu maksājumu piedziņa bezstrīda kārtībā;
- 5) stājies spēkā tiesas spriedums, ar kuru nodokļu maksātājam pasludināts maksātnespējas process, vai stājies spēkā tiesas lēmums par tiesiskās aizsardzības procesa ierosināšanu. Pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas vai tiesiskās aizsardzības procesa lietas ierosināšanas tiesā nodokļu maksātājs veic visus kārtējos nodokļu maksājumus saskaņā ar nodokļu likumiem;
- 6) nodokļu administrācija ir pieņēmusi lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu labprātīgu izpildi — attiecībā uz to nodokļu maksājuma daļu, uz kuru attiecas lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu labprātīgu izpildi.

Tāpat likuma “Par nodokļiem un nodevām” 24.panta pirmā daļa paredz gadījumus, kad VID ir tiesīgs **atlikt** nodokļa samaksu:

- uz laiku līdz vienam gadam, ja termiņa nokavējums radies nepārvaramas varas rezultātā;
- par ienākumu, kas gūts aizdevuma (kredīta) saistību samazināšanas vai dzēšanas rezultātā uz laiku līdz pieciem gadiem;
- uz laiku līdz pieciem gadiem nokavēto nodokļu maksājumu samaksu, ja Ministru kabinets ir atbalstījis Zemkopības ministrijas sagatavoto atzinumu par nepieciešamību atbalstīt konkrēto zivsaimniecības nozares nodokļu maksātāju finansiālo grūtību pārvarēšanai saistībā ar Krievijas Federācijas noteiktajiem ierobežojumiem.¹⁶

No minētajām tiesību normām izriet, ka likumdevējs ir izmantojis rīcības brīvību nodokļu jomā un paredzējis vairākus gadījumus, kad ir pieļaujama nodokļu samaksas atlikšana un nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas neuzsākšana vai apturēšana. Bet acīmredzami, ka līdz šim likumdevējs nav apsvēris jautājumu par nodokļu samaksas atlikšanu, piedziņas neuzsākšanu vai uzsāktas piedziņas apturēšanu iesniedzēja situācijai līdzīgos gadījumos. Līdz ar to tiek piemērots vispārējais piespiedu piedziņas princips.

[8.3] Lai noskaidrotu, vai iesniedzēja situācijai ir samērīgi piemērot vispārējo nodokļu maksājumu piespiedu piedziņas kārtību ir jānoskaidro, kāds ir šādas tiesiskās kārtības mērķis, vai to var sasniegt ar izraudzītajiem līdzekļiem, vai pastāv alternatīvi risinājumi un vai sabiedrības ieguvums ir lielāk par privātpersonai nodarīto kaitējumu.

[8.3.1] VID apstrīdēšanas lēmumā attiecībā uz iesniedzēja gadījumu tiek norādīts: "Valsts budžeta ieņēmumus veido arī nodokļu un nodevu maksājumi, tāpēc visas sabiedrības kopējās intereses ir, lai valsts budžets savlaicīgi saņemtu visus tam pienākošos maksājumus, kuri tālāk var tikt izlietoti sabiedrības labklājības nodrošināšanai. Attiecīgi VID, veicot nodokļu iekasēšanu, nodrošina, ka valstij ir pieejami finanšu resursi, kurus valdība izmanto, lai īstenotu aizsardzības, sociālās, vides aizsardzības un citas programmas, regulētu ieņēmumu sadalījumu starp valsts un pašvaldību budžetiem, iezīmētu nodokļu ieņēmumus īpašiem mērķiem un noteiktu valsts ieņēmumu izlietošanas virzienus, lai budžeta resursi atbilstoši prioritātēm tiktu izlietoti pēc iespējas efektīvāk. Nesaņemot pietiekošo finansējumu, valdība nevar nodrošināt pilnvērtīgu iepriekš minēto mērķu finansēšanu, līdz ar to persona, kas izvairās no nodokļu nomaksas un nemaksā nodokļus pilnā apmērā, nodara ne tikai finansiālus zaudējumus budžetam, bet arī zaudējumus sabiedrībai, kurus nav iespējams izteikt naudas vērtībā. Tādā veidā sabiedrības interese nodokļu iekasēšanas jomā ir nostādīta augstāk par privātpersonas interesēm, kas ir nodokļu maksātājs." Tātad iesniedzēja

¹⁶ Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 24.panta pirmās daļas 4., 6. un 10.punkts.

gadījums liecina, ka **tūlītējas piedziņas uzsākšanas mērķis ir valsts budžeta ieņēmumu nodrošināšana**, lai varētu pienācīgi īstenot valsts funkcijas. Šis mērķis ir atzīstams par leģitīmu.

[8.3.2] Vispārējā gadījumā īpašuma tiesību ierobežojums ar piespiedu **piedziņu kā šī mērķa sasniegšanas līdzeklis ir piemērots**, proti, ar to var sasniegt minēto mērķi. **Taču** tiesībsargs uzskata, ka **šis līdzeklis iesniedzēja gadījumam līdzīgās situācijās nav nepieciešams**, proti, leģitīmo mērķi var sasniegt ar citiem indivīda tiesības mazāk ietekmējošiem līdzekļiem, kuri ir tikpat iedarbīgi, **un labums, ko gūst sabiedrība no noteiktā ierobežojuma ir mazāks par personai nodarīto kaitējumu.**

[8.3.3] Kā jau tika konstatēts, šobrīd pastāvošā tiesiskā kārtība paredz, ka arestētie naudas līdzekļi, neskatoties uz veikto nodokļu maksājumu piedziņu, var tikt atzīti par noziedzīgi iegūtiem un konfiscējamiem valsts labā. Tādā gadījumā piedzītie naudas līdzekļi būs atgriežami nodokļu maksātājam. Lai arī nodokļu maksātājam ir tiesības lūgt atmaksāt piedzīto nodokļu maksājumu atmaksu, tomēr acīmredzams ir fakts, ka **piespiedu piedziņas sekas ne vien nesamērīgi ierobežo īpašuma tiesības, bet arī ilgtermiņā rada netaisnīgu tiesisko vidi.**

Pirmkārt, šīs sekas ir uztverams kā īpašuma atrāvums konkrētā pagātnes nogrieznī, turklāt apstākļos, kuros valsts to varēja nepieļaut un novērst. Otrkārt, šīs sekas rada nesamērīgu slogu privātpersonai, lai panāktu taisnīgu aizskarto īpašuma tiesību restitūciju. Piemēram, nekustamā īpašuma atsavināšana piedziņas procesā notiek par piespiedu atsavināšanas vērtību, nevis tirgus vērtību. Atgriežot piedzītos nodokļu maksājumus, nodokļu maksātājam tiešā veidā visticamāk ekonomisku apsvērumu dēļ netiks atlīdzināta nekustamā īpašuma tirgus vērtība. Starpību starp piespiedu atsavināšanas un tirgus vērtību iespējams var atprasīt tiesas ceļā, taču tas ir papildus slogs nodokļu maksātājam, kam cēlonis ir piespiedu piedziņas sekas. Tāpat, piedziņas procesā veiktās darba algas samazinājums iespējams tiks atgriezts, taču netiks kompensēta nodokļu maksātāja negatīvā ietekme uz labklājību pagātnē, iespējams netiks kompensēts arī inflācijas kāpums u.c. Arī to ir iespējas kompensēt tikai papildu tiesvedības ceļā, kas ir slogs nodokļu maksātājam kā piespiedu piedziņas sekas. Piespiedu piedziņas neatsveramas sekas ir arī, piemēram, vienīgā mājokļa atsavināšana. Seku (zaudēts mājoklis, turklāt apstākļos, kur piedziņas darbības piemērošanas pamatojas ar varbūtību, ka tā potenciāli nebūs pamatota) novēršana neaprobežojas tikai ar mājokļa atsavināšanas vērtības atmaksāšanu. Treškārt, vērtējot sabiedrības ieguvumu iesniedzēja gadījumam līdzīgās situācijās, jāņem vērā, ka tā ir netipiska situācija. Šajā situācijā valsts kriminālprocesā ir apšaubījusi ienākumu tiesiskumu un tas pagēr racionāli

paredzamus riskus tam, ka šī brīža valsts rīcība nodokļu piedziņas jomā var radīt lielākus zaudējumus nākotnē. Ja naudas līdzekļus, par kuru tiesiskumu valstij ir šaubas, valsts atzīs par noziedzīgi iegūtiem un konfiscēs, tad valstij visi iekasētie nodokļu maksājumi būs jāatgriež nodokļu maksātājam. Līdz ar to ilgtermiņā sabiedrība cietīs proporcionālus zaudējumus, ko īstermiņā it kā būs ieguvusi (jo nav prognozējams, vai piedziņa būs veiksmīga), turklāt ar perspektīvu, ka izdevumi, ko būs jāatmaksā nodokļu maksātājam no valsts budžeta būs lielāki indivīdam potenciāli nodarītā kaitējuma dēļ. Kā jau tika aprakstīts, nodokļu maksātājam radītās sekas un tiesiskais slogs ir ievērojams. Ja pat ilgtermiņā naudas līdzekļus, par kuru tiesiskumu valstij ir šaubas, atzīs par tiesiskiem, pats nodokļu maksātājs no tiem varēs labprātīgi samaksāt valsts budžetam maksājamo nodokli vai arī VID varēs tos piedzīt, kas nozīmē, ka valsts saņems paredzētos budžeta ieņēmumus.

[8.3.4] Satversmes tiesa, cita starpā atsaucoties uz OECD secinājumiem, ir atzinusi, ka likumdevēja pienākums nodokļu jomā ir izveidot tādu taisnīgu nodokļu sistēmu, kas nodrošina tiesiskās vienlīdzības principa un citu vispārējo tiesību principu ievērošanu, tā veicinot nodokļu maksātāju uzticēšanos valstij un tiesībām un sekmējot valsts ilgtspējīgu attīstību. Šādas nodokļu politikas īstenošana nodrošina sabiedrības labklājību.¹⁷ Izstrādājot tiesību normas, likumdevējam ir jāizsver un jālīdzsvaro dažādas personu intereses. Ja vienlaikus ierobežotā apjomā var īstenot vairākas intereses, starp tām ir jāpanāk līdzsvars. Svēršana un līdzsvarošana jāveic arī gadījumā, kad tiek ierobežotas personas pamattiesības. Vienīgi tā ir iespējams panākt taisnīgumu.¹⁸

Tiesībsargs uzskata - ja valsts apšaubā ienākumu likumību, tad proporcionāli ir ievērojama piesardzība attiecībā uz nekavēto nodokļu maksājumu piespiedu piedziņu par attiecīgo ienākumu. Valstij ir jāievēro proporcionāla piesardzība attiecībā uz nodokļa maksāšanas piespiedu piedziņu, iekams nav novērsta vai apstiprināta valsts izteiktās šaubas par ienākumu likumību. Pretēja valsts rīcība ir ne vien savstarpēji pretrunīga, bet arī rada nesamērīgu privātpersonas tiesību aizskārumu tiesiskās neskaidrības dēļ un pats galvenais - netaisnīguma sajūtu.

Tiesībsargs skatījumā, leģitīmo mērķi šajā netipiskajā situācijā var sasniegt vismaz divos veidos. Pirmais - nosakot VID tiesības lemt par nodokļa samaksas atlikšanu, ja nodokļu maksātājs ir deklarējis ienākumus, bet nodokli nav iespējams samaksāt ienākumiem uzliktā aresta dēļ. No likuma "Par nodokļiem un nodevām" 24.panta pirmās daļas izriet, ka līdz šim likumdevējs ir

¹⁷ Sk. Satversmes tiesas 2022. gada 7. janvāra sprieduma lietā Nr. 2021-06-01 18. punktu.

¹⁸ Latvijas Republikas Satversmes 105.pants: tiesības uz īpašumu. Satversmes tiesas judikatūra. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2023, 85. lpp.

paredzējis tiesības atlikt nodokļu samaksu netipiskos gadījumos. Analizētā situācija arī ir atzīstama par netipisku. Iespējamais risinājums ir papildināt likuma "Par nodokļiem un nodevām" 24.panta pirmo daļu ar 12.punktu, proti, nodokļu administrācijai, kura atbilstoši šā likuma 20. pantam administrē konkrētos nodokļus, uz nodokļu maksātāja motivēta rakstveida iesnieguma pamata ir tiesības: (..)

"12) atlikt nokavēto nodokļu maksājumu samaksu, ja par naudas līdzekļiem, no kuriem ir jāveic nodokļu samaksa, ir ierosināts kriminālprocess saistībā ar noziedzīgi iegūtu mantu, uz aresta piemērošanas termiņu."

Pie šī priekšlikuma iespējams apsverams būtu arī cits atlikšanas termiņš, ņemot vērā Krimināllikuma un Kriminālprocesa likuma noteikumus par aresta ilgumu.

Otrs risinājums ir paredzēt VID tiesības lemt par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņas neuzsākšanu un uzsāktās piedziņas apturēšanu. Tiesībsargs iesaka grozīt likuma "Par nodokļiem un nodevām" 26. panta sesto daļu, papildinot to ar 7.punktu. Proti, nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā neuzsāk un uzsākto nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā aptur, ja ir vismaz viens no šādiem nosacījumiem: (..)

"7) par naudas līdzekļiem, no kuriem ir jāveic nodokļu samaksa, ir ierosināts kriminālprocess saistībā ar noziedzīgi iegūtu mantu, uz aresta piemērošanas termiņu."

[8.3.5] Ar piedāvātajām tiesiskā regulējuma izmaiņām:

- tiktu novērsti nesamērīgs nodokļu maksātāju īpašuma tiesību ierobežojums;
- tiktu panākta tiesiskā skaidrība un saskaņota valsts rīcība;
- tiktu novērsti zaudējumi sabiedrības interesēm ilgtermiņā, kā arī
- tiktu veicināta nodokļu maksātāju uzticība valstij.

Tiesībsarga rekomendācija

Tiesībsarga likuma 25.panta pirmā daļa paredz, ka tiesībsargs pārbaudes lietu pabeidz ar lietā iesaistīto personu izlīgumu vai tiesībsarga atzinumu. Tā kā no pārbaudes lietas apstākļiem izriet, ka izlīgums lietā nav iespējams, tiesībsargs pārbaudes lietu pabeidz ar ieteikumiem.

Tiesībsarga likuma 12. panta 4. punkts nosaka, ka tiesībsargs, izskatot pārbaudes lietu sniedz Saeimai, Ministru kabinetam, pašvaldībām vai citām iestādēm ieteikumus attiecībā uz tiesību aktu izdošanu vai grozīšanu.

Ņemot vērā pārbaudes lietā secināto, tiesībsargs iesaka:

- VID, ņemot vērā netipisko situāciju, **viena mēneša** laikā pārskatīt iesniedzēja situāciju attiecībā uz piedziņas turpināšanu;
- Saeimai **līdz 2024. gada 1. oktobrim** veikt grozījumus likumā "Par nodokļiem un nodevām", kas novērstu iesniedzēja situācijai līdzīgu situāciju veidošanos nākotnē.

Saskaņā ar Tiesībsarga likuma 25. panta ceturto daļu atzinumam ir rekomendējošs raksturs.

Ar cieņu

tiesībsargs

Juris Jansons

* No 2024.gada janvāra Tiesībsarga biroja gatavotie dokumenti tiek formatēti, ievērojot piekļūstamības prasības personām ar uztveres un redzes traucējumiem.