**Nodokļa, kas aprēķināts par periodu pirms maksātnespējas procesa pasludināšanas, bet kura aprēķināšanas un maksāšanas pienākums parādniekam iestājas maksātnespējas procesa laikā pēc tam, kad ir izbeidzies kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņš, atgūšana fiziskās personas maksātnespējas procesā**

Persona maksātnespējas procesa pasludināšanas brīdī netiek atbrīvota no nodokļu maksāšanas pienākuma, proti, nodokļu maksāšanas pienākums neizbeidzas. Mainās vienīgi kārtība, kādā nodokļu maksājumi ir atgūstami vai iekasējami, proti, Maksātnespējas likumā noteiktajā kārtībā – vai nu iesniedzot kreditoru prasījumu vai arī iekasējot kārtējos nodokļu maksājumus, un vienīgi Maksātnespējas likumā noteiktajā kārtībā kreditors var zaudēt savas prasījuma tiesības vai arī neatgūt nodokļu maksājumus, ņemot vērā parādnieka spēju segt maksātnespējas procesa izmaksas un pieteiktos kreditoru prasījumus.

Atbilstoši tiesību normu sistēmai un likumdevēja plānam nevajadzētu veidoties situācijai, ka nodokļu administrācijai nekādā veidā – ne iesniedzot kreditora prasījumu, ne iekasējot kārtējos nodokļu maksājumus – nav iespējams atgūt vai iekasēt nodokļu maksājumus Maksātnespējas likumā noteiktajā kārtībā un apjomā. Tādēļ apstāklis, ka Valsts ieņēmumu dienests nevar atgūt nodokļu maksājumus Maksātnespējas likumā noteiktajā kārtībā un apjomā tā iemesla dēļ, ka nav varējis iesniegt kreditora prasījumu neatkarīgi no savas rīcības, un vienlaikus nevar šos nodokļu maksājumus iekasēt kā kārtējos nodokļu maksājumus, ir pretrunā likumdevēja plānam un tiesību normu sistēmai, kas liecina, ka pastāv aizklāts likuma robs. Tā novēršanai attiecībā uz situācijām, kad parādnieka nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas pienākums iestājas pēc kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņa beigām, nepieciešams sašaurināt Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitās daļas vārdisko jēgu, un tiesiskais regulējums piemērojams tādējādi, ka nodokļu administrācijai pienākums iesniegt kreditora prasījumu pastāv par tādiem prasījumiem, kuri radušies pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas līdz likumā noteiktā kreditora prasījumu iesniegšanas termiņa beigām un ir tieši saistīti ar parādnieka darījumiem, kas veikti līdz dienai, kad pasludināts maksātnespējas process. Tādējādi minētajās situācijās pēc kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņa izbeigšanās aprēķināmie un maksājamie nodokļi ir uzskatāmi par kārtējiem nodokļu maksājumiem, kuri sedzami kā maksātnespējas procesa izmaksas.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 26.maija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420282418, SKA-197/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:0526.A420282418.16.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/479247.pdf)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Dzintra Amerika, Anita Kovaļevska un Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 20.septembra lēmuma Nr. 31.‑8.2/247510 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 21.februāra spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] 2017.gada 27.aprīlī pasludināts pieteicēja [pers. A] maksātnespējas process.

Kreditoru prasījumu apmierināšanas plāns sastādīts 2017.gada 26.jūnijā.

2018.gada 27.aprīlī pieteicējs Valsts ieņēmumu dienestā iesniedza gada ienākumu deklarāciju par 2017.gadu, bet 2018.gada 10.jūlijā iesniedza šīs deklarācijas precizējumu, deklarējot iedzīvotāju ienākuma nodokli 1513,64 *euro* apmērā.

[2] Izvērtējot pieteicēja iesniegtās gada ienākumu deklarācijas precizējumu, Valsts ieņēmumu dienests tajā konstatēja neprecizitātes, proti, pieteicējs nebija deklarējis visus 2017.gadā [nosaukums] vēstniecībā gūtos ienākumus, tāpēc ar 2018.gada 6.augusta lēmumu pieteicējam noteica papildus budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli 1286,78 *euro* apmērā. Nodoklis aprēķināts par ienākumiem, kurus pieteicējs guvis darba tiesiskajās attiecībās ar [nosaukums] vēstniecību par laika periodu no 2017.gada 1.janvāra līdz 27.aprīlim, proti, par laiku līdz pieteicēja maksātnespējas procesa pasludināšanai.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 20.septembra lēmumu Nr. 31.‑8.2/247510, ar kuru sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Nepiekrītot lēmumam un norādot, ka šāds prasījums Valsts ieņēmumu dienestam bija jāpiesaka kā kreditoram Maksātnespējas likumā paredzētajā kārtībā, pieteicējs vērsās administratīvajā tiesā.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2020.gada 21.februāra spriedumu pieteikumu apmierināja, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Maksātnespējas likuma 73.panta pirmā daļa noteic, ka kreditoru prasījumi pret parādnieku iesniedzami administratoram mēneša laikā no dienas, kad maksātnespējas reģistrā izdarīts ieraksts par parādnieka maksātnespējas procesa pasludināšanu. Panta otrā daļa noteic: 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.

Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitā daļa noteic, ka 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.

Maksātnespējas likuma 172.panta ceturtās daļas 2.punkts noteic, ka fiziskās personas maksātnespējas procesa netiešās izmaksas ir parādnieka uzturēšanās izmaksas pēc fiziskās personas maksātnespējas procesa pasludināšanas, tostarp kārtējie nodokļu un nodevu maksājumi. Taču šādā redakcijā norma tika izteikta vienlaikus ar Maksātnespējas likuma 73.panta papildināšanu ar vienpadsmito daļu. Līdz tam nodokļu maksājumu iekļaušana bija regulēta Maksātnespējas likuma 172.panta pirmās daļas 2.punktā, kas noteica, ka fiziskās personas maksātnespējas procesa izdevumos iekļauj izdevumus par kārtējo nodokļu un nodevu maksājumiem par laikposmu no dienas, kad pasludināts fiziskās personas maksātnespējas process.

No minētā secināms, ka jau pirms 2015.gada bija noregulēta kreditoru, tostarp nodokļu administrācijas prasījumu pieteikšanas kārtība un maksātnespējas procesa pasludināšanas sekas. Savukārt ar likuma grozījumiem, papildinot Maksātnespējas likuma 73.pantu ar vienpadsmito daļu, tika precizēts, ka šo kārtību attiecina arī uz nodokļu administrāciju, šajā tiesību normā atrunājot kritērijus, pēc kuriem nosakāms, kuri nodokļu administrācijas prasījumi ir piesakāmi kā kreditoru prasījumi.

Turklāt, izvērtējot Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitajā daļā un 172.panta ceturtās daļas 2.punktā (*redakcijā, kas ir spēkā no 2015.gada 1.marta*) noteikto kopsakarā ar iepriekš Maksātnespējas likuma 172.panta pirmās daļas 2.punktā (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2015.gada 28.februārim*) noteikto regulējumu, secināms, ka Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitajā daļā likumdevējs pēc būtības ir saglabājis principu, ka noteicošs ir nevis brīdis, kad iestājies nodokļa maksājuma samaksas termiņš, nodokļu administrācijai kļuvis zināms personas deklarētais nodokļa apmērs un secīgi radies prasījums pret personu, bet tas, vai nodokļu maksājums ir maksājams par laikposmu (tajā veiktajiem darījumiem) pirms vai pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas.

Tādējādi, aplūkojot tiesību normas arī vēsturiski un sistēmiski, Valsts ieņēmumu dienestam bija saistošas Maksātnespējas likumā, tostarp likuma 73.panta vienpadsmitajā daļā, noteiktās kreditora tiesības un pienākumi. Atbilstoši minētajai tiesību normai izšķirošais apstāklis, lai noteiktu, vai parāds ir radies pirms vai pēc maksātnespējas likuma pasludināšanas, ir nevis brīdis, kad iestājas maksājuma samaksas termiņš, bet gan brīdis, kad veikti darījumi, par kuriem aprēķināms nodoklis.

[3.2] Senāts ir atzinis, ka atbilstoši Maksātnespējas likuma 5.panta pirmajai daļai maksātnespējas procesa mērķis ir gan apmierināt kreditoru prasījumus, gan atjaunot parādnieka maksātspēju, proti, tas ir vērsts uz taisnīgu līdzsvaru starp parādnieka un kreditoru interesēm. Lai arī prasījuma tiesību zaudēšana jeb personas atbrīvošana no parādiem nav maksātnespējas procesa pamatmērķis, vienlaikus to tieši pieļauj maksātnespējas procesa jēga. Tieši tamdēļ, lai maksimāli ievērotu kreditoru tiesības, tostarp kreditoru vienlīdzības principu, veicinātu finansiālās grūtībās nonākuša parādnieka saistību izpildi un, ja iespējams, atjaunotu personas maksātspēju, parādnieka saistību izpilde tiek pakļauta konkrēti regulētai procedūrai, tostarp kreditoriem noteiktiem termiņiem prasījumu pieteikšanai. Ja normu par prasījuma tiesību zaudēšanu prasījuma pieteikšanai noteiktā termiņa nokavējuma gadījumā atzītu par pretēju likuma mērķim un plānam, tiktu izjaukts šis likuma plāns un maksātnespējas process kā tāds zaudētu jēgu, tā kā kreditori neatkarīgi no šā procesa varētu vērst savus prasījumus pret attiecīgo personu (*Senāta 2019.gada 7.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-93/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:1107.A420508813.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:1107.A420508813.2.S)*) 10.punkts*).

Līdz ar to apstāklī, ka Maksātnespējas likuma 73.panta otrā daļa rada prasījumu tiesību zaudēšanu, nav saskatāma tiesību nepilnība vai pretruna ar fiziskas personas maksātnespējas procesa mērķi.

[3.3] Atbilstoši Maksātnespējas likuma 12.panta pirmajai daļai maksātnespējas reģistrs ir visiem pieejams un tā ierakstiem ir publiska ticamība. Tādējādi Valsts ieņēmumu dienestam bija zināms par maksātnespējas procesa pasludināšanu personai. Savukārt par personas algota darba ienākumiem Valsts ieņēmumu dienests var uzzināt ne tikai no pašas personas iesniegtas gada ienākumu deklarācijas, bet, piemēram, arī no iesniegtajiem darba devēja ziņojumiem.

[3.4] Ievērojot minēto, lai gan ir iespējama situācija, ka Valsts ieņēmumu dienests par personas gūtajiem ienākumiem uzzina tikai pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas un par attiecīgo periodu Valsts ieņēmumu dienestam kā kreditoram vairs nav iespējas prasīt nodokļa samaksas pienākuma izpildi, nav secināms, ka Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitā daļa neatbilst maksātnespējas procesa mērķim un sistēmai, lai šādā gadījumā tā nebūtu piemērojama.

[3.5] Pieteicējam maksātnespējas process ir pasludināts 2017.gada 27.aprīlī. Lēmumā Valsts ieņēmumu dienesta prasījums par iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu ir pamatots ar ienākumiem, kurus pieteicējs guva no darba tiesiskajām attiecībām ar [nosaukums] vēstniecību par laika periodu no 2017.gada 1.janvāra līdz 27.aprīlim.

Darba tiesisko attiecību nodibināšana ir tiesisks darījums. Tātad Valsts ieņēmumu dienesta prasījums par iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu ir tieši saistīts ar pieteicēja darījumiem, kas veikti 2017.gadā līdz dienai, kad pasludināts maksātnespējas process.

Tādējādi saskaņā ar Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitajā daļā noteikto Valsts ieņēmumu dienestam aprēķinātais nodokļu parāds bija jāpiesaka kā kreditora prasījums Maksātnespēja likumā noteiktajā kārtībā, un Valsts ieņēmumu dienests prettiesiski ir uzlicis pieteicējam pienākumu noteiktā termiņā iemaksāt valsts budžetā aprēķināto nodokļu parādu.

[3.6] Lietā nav izšķirošas nozīmes tam, vai pieteicējam bija pienākums iemaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli valsts budžetā rezumējošā kārtībā pēc gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas vai katru mēnesi pēc ienākumu saņemšanas.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa nepamatoti atsaukusies uz Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmito daļu, jo nav ņēmusi vērā, ka izskatāmajā lietā nodokļu parāds nav radies pieteicēja darījuma rezultātā, jo darba tiesisko attiecību nodibināšana nav uzskatāma par darījumu. Tiesa nav vērtējusi, ka strīds ir par tāda nodokļa samaksas pienākumu, kas radies no pieteicēja gūtajiem ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamajiem ienākumiem, proti, pieteicēja gūtie ienākumi nav tulkojami kā pieteicēja darījumi.

Tas izriet no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 2.panta 1.punkta, kas noteic, ka nodokli maksā fiziskas personas, kas atbilstoši likumam „Par nodokļiem un nodevām” ir iekšzemes nodokļu maksātāji un taksācijas periodā (kalendārajā gadā) ir guvuši ienākumus Latvijas Republikā un/vai ārvalstīs. Likuma 8.panta pirmā daļa paredz, ka maksātāja gada apliekamo ienākumu veido ienākumi, par kuriem ir jāmaksā algas nodoklis atbilstoši šā panta otrajai, ceturtajai un piektajai daļai, un pārējie šā panta trešajā daļā minētie ienākumi. Šā paša likuma 4.panta pirmās daļas 4.punktā noteikts: ja maksātāju nodarbina darba devējs – ārvalstu nodokļu maksātājs, algas nodokli aprēķina un budžetā iemaksā darba devējs vai pats maksātājs.

Ievērojot minēto, pieteicēja gūtie ienākumi no darba tiesiskajām attiecībām ir ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekami ienākumi.

[4.2] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka Valsts ieņēmumu dienestam nav iespējams konstatēt nodokļu parādu, kamēr nav noslēdzies taksācijas periods un iesniegta deklarācija, tādējādi tiesiski ātrāk nav iespējams noteikt pienākumu veikt strīdus nodokļu nomaksu.

Nodokļu maksātājam ir pienākums pašam pilnā apmērā aprēķināt un iemaksāt valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli, kā to noteic likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 4.panta pirmās daļas 4.punkts, 19.panta pirmā, trešā un piektā daļa, kā arī Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” 12.2.apakšpunkts. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmērs Valsts ieņēmumu dienestam ir zināms tikai pēc gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas.

No Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitās daļas secināms, ka attiecīgie prasījumi piesakāmi kā kreditora prasījumi, ko ir iespējams īstenot, kamēr to pieļauj Maksātnespējas likuma normas. Maksātnespējas procesa 73.panta vienpadsmitā daļa nevarētu attiekties uz gadījumiem, kad kreditora prasījumu pieteikšanu vairs nepieļauj Maksātnespējas likums. Tāpat arī Maksātnespējas likuma 134.panta trešās daļas nosacījumam par parādnieka saistību, kuru izpildes termiņš iestājies maksātnespējas procesa laikā, vairs nav nekādas nozīmes, ja Maksātnespējas likums nepieļauj kreditora prasījumu pieteikšanu.

Būtiski uzsvērt, ka konkrētajā gadījumā pieteicējs gada ienākumu deklarāciju bija iesniedzis pēc tam, kad sastādīts kreditoru prasījumu apmierināšanas plāns un līdz ar to izbeidzies likumā noteiktas termiņš kreditora prasījumu pieteikšanai.

Ievērojot Maksātnespējas procesa mērķi, nav pamata uzskatīt, ka kreditoram būtu liedzama iespēja saņemt sava prasījuma segšanu un parādnieks būtu jāatbrīvo no tādu saistību segšanas, kuras maksātnespējas procesa ietvaros kreditoru apzināšanas periodā nevarēja tikt pieteiktas kā kreditora prasījums sakarā ar to, ka tās nepastāvēja.

Šajā gadījumā nesamaksātais nodoklis ir tulkojams kā kārtējais nodoklis, un pieteicējam ir pienākums to samaksāt.

[5] Pieteicējs paskaidrojumos par kasācijas sūdzību uzskata to par nepamatotu.

**Motīvu daļa**

[6] Lietā ir strīds par to, vai iedzīvotāju ienākuma nodoklis, kas aprēķināts par periodu pirms maksātnespējas procesa pasludināšanas, bet kura aprēķināšanas un maksāšanas pienākums parādniekam iestājas maksātnespējas procesa laikā pēc tam, kad ir notecējis kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņš, pieskaitāms pie fiziskās personas maksātnespējas procesa izmaksām jeb uzskatāms par kārtējo nodokļu maksājumu, vai arī par to bija iesniedzams kreditora prasījums.

[7] Maksātnespējas likuma 73.panta, kas reglamentē kreditoru prasījumu iesniegšanu, vienpadsmitā daļa noteic, ka 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.

Minētais pants ietverts juridisko personu maksātnespējas procesu regulējošo tiesību normu sadaļā. Atbilstoši Maksātnespējas likuma 10.pantam fiziskajām personām piemēro uz juridiskajām personām attiecināmos noteikumus, ja šajā likumā nav noteikts citādi. Arī likuma 128.panta, kas reglamentē fiziskās personas maksātnespējas procesa pamatnosacījumus, pirmā daļa paredz, ka fiziskās personas maksātnespējas procesam tiek piemēroti juridiskās personas maksātnespējas procesa noteikumi, ievērojot šīs nodaļas noteikumus. Tā kā fizisko personu maksātnespējas procesu regulējošo tiesību normu sadaļā nav īpašu noteikumu, kādos gadījumos nodokļu administrācijai ir jāpiesaka kreditoru prasījums, tad attiecībā uz fiziskajām personām vispārīgi ir piemērojama 73.panta vienpadsmitā daļa.

Apstāklis, ka šī norma runā tikai par *darījumiem*, kas veikti līdz dienai, kad pasludināts maksātnespējas process, nevar būt šķērslis šīs normas piemērošanai attiecībā uz fiziskajām personām un to darba algas ienākumiem, jo norma ir piemērojama atbilstoši tās jēgai noteikt vispārīgu principu, pēc kā vadīties, nosakot kreditoru prasījumu iesniegšanas pienākumu. Turklāt ir jāņem vērā, ka 73.panta vienpadsmitā daļa vispirms regulē juridisko personu maksātnespējas procesu, kas acīmredzami arī ir noteicis jēdzienu izvēli normā. Bet, tā kā atbilstoši iepriekš minētajām normām 73.panta vienpadsmitā daļa attiecas uz fiziskajām personām, tad tā ir piemērojama, ņemot vērā fizisko personu ienākumu, par kuriem ir aprēķināmi nodokļu maksājumi, raksturu. Līdz ar to kasācijas sūdzības arguments, ka attiecībā uz nodokļu maksājumiem par fizisko personu darba attiecību ietvaros gūtiem ienākumiem minētā norma nav piemērojama, ir nepamatots.

[8] No Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitās daļas izriet, ka nodoklis, kas aprēķināts par periodu pirms maksātnespējas procesa pasludināšanas, bet kura maksāšanas pienākums iestājas pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas, nav uzskatāms par kārtējo nodokļu maksājumu un par to ir piesakāms kreditora prasījums.

Minēto principu apstiprina 134.panta, kas reglamentē fiziskās personas maksātnespējas procesa pasludināšanas sekas, trešā daļa, kas paredz, ka parādnieka saistības, kuru izpildes termiņš iestājas pēc fiziskās personas maksātnespējas procesa pasludināšanas dienas, uzskatāmas par tādām, kurām izpildes termiņš ir iestājies maksātnespējas procesa pasludināšanas dienā.

Kā to pamatoti uzsvērusi apgabaltiesa, šāds princips izrietēja arī no Maksātnespējas likuma 172.panta pirmās daļas 2.punkta, kas redakcijā līdz 2015.gada 28.februārim paredzēja, ka fiziskās personas maksātnespējas procesa izdevumos iekļauj izdevumus par kārtējo nodokļu un nodevu maksājumiem par laikposmu no dienas, kad pasludināts fiziskās personas maksātnespējas process. Likuma 2014.gada 25.septembra grozījumu rezultātā tika mainīta panta struktūra, kā arī grozīta konkrētā punkta redakcija, nosakot, ka fiziskās personas maksātnespējas procesa netiešās izmaksas ir parādnieka uzturēšanas izmaksas pēc fiziskās personas maksātnespējas procesa pasludināšanas, tostarp kārtējie nodokļu un nodevu maksājumi (172.panta ceturtās daļas 2.punkts), taču vienlaikus Maksātnespējas likuma 73.pants tika papildināts ar jau iepriekš minēto vienpadsmito daļu.

Arī līdzšinējā tiesu praksē, kurā tulkotas spēku zaudējušo 1996.gada 12.septembra likuma „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju” un 2007.gada 1.novembra Maksātnespējas likuma normas, konsekventi atzīts, ka visu to prasījumu apmierināšana, kuri radušies laikā, kamēr mantu pārvaldījis pats parādnieks, arī nodokļu maksājumi, kuri aprēķināti par laiku līdz tiesas sprieduma pasludināšanai, veicama kreditoru prasījumu kārtībā, savukārt pēc parādnieka pasludināšanas par maksātnespējīgu administrators kā administrācijas izmaksas no parādnieka naudas līdzekļiem sedz tikai tādas izmaksas, tajā skaitā tādus nodokļu maksājumus, kas radušies laikā, kad parādnieka mantas pārvaldi pārņēmis administrators, t. i., no maksātnespējas pasludināšanas dienas (*Senāta 2004.gada 9.novembra spriedums lietā* *Nr. SKA-198/2004 (C17086702), 2006.gada 21.marta spriedums lietā Nr. SKA-88/2006 (C27082704/8), 2007.gada 10.maija spriedums lietā Nr. SKA-119/2007 (A42094504), 2015.gada 30.novembra lēmums lietā Nr. SKA-657/2015* *(A420431012)*).

Vienlaikus no tiesu prakses izriet, ka tiesai līdz šim nav bijusi nepieciešamība vērtēt, vai nodoklis atbilst kārtējā nodokļa maksājuma statusam vai arī par to ir jāpiesaka kreditora prasījums situācijā, kad nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas pienākums parādniekam iestājas maksātnespējas procesa laikā pēc tam, kad ir notecējis kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņš, jo tiesu praksē ir aplūkoti vienīgi tādi gadījumi, kad nodokļa taksācijas, aprēķināšanas un maksāšanas periods ir bijis tāds, kas vienmēr ir iekļāvies kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņā. Turklāt ir jāņem vērā, ka 1996.gada 12.septembra likuma „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju” un 2007.gada 1.novembra Maksātnespējas likuma normas paredzēja citu kreditoru prasījumu iesniegšanas kārtību un termiņus, kas varēja ietekmēt kreditoru tiesības un pienākumus atšķirīgā veidā nekā tas ir noregulēts šobrīd. Tā, 1996.gada 12.septembra likuma „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju” 55.panta pirmā daļa paredzēja, ka kreditoru prasījumi iesniedzami administratoram triju mēnešu laikā no dienas, kad publicēts paziņojums par parādnieka pasludināšanu par maksātnespējīgu, ja tiesa nav noteikusi īsāku termiņu. Personas, kuras iegūst kreditora statusu pēc šā termiņa izbeigšanās, iesniedz savus prasījumus administratoram līdz administrācijas izmaksu un parādu segšanas kārtības noteikšanai saskaņā ar šā likuma [107.pantu](https://likumi.lv/ta/id/40681#p107). Savukārt 2007.gada 1.novembra Maksātnespējas likuma 70.panta pirmā un otrā daļa paredzēja, ka kreditoru prasījumi iesniedzami administratoram mēneša laikā no dienas, kad maksātnespējas reģistrā izdarīts ieraksts par parādnieka maksātnespējas procesa pasludināšanu, bet, ja kreditors nokavējis šo termiņu, viņš savu prasījumu var iesniegt termiņā, kas nav ilgāks par gadu no dienas, kad maksātnespējas reģistrā izdarīts ieraksts par parādnieka maksātnespējas procesa pasludināšanu, bet ne vēlāk kā līdz dienai, kad kreditoru sapulce pieņem lēmumu par bankrota procedūras pabeigšanu. Pēc šā termiņa kreditors zaudē kreditora statusu un savas prasījuma tiesības pret parādnieku.

Arī Senāta 2019.gada 7.novembra spriedumā lietā Nr. SKA-93/2019 (ECLI:LV:AT:2019:1107.A420508813.2.S), uz kuru atsaukusies apgabaltiesa, bija izšķiršanās vienīgi par to, kādā kārtībā Valsts ieņēmumu dienests bija tiesīgs prasīt nodokļu maksātājam nodokļu auditā aprēķināto nodokli, un šādā kontekstā arī tika tulkota Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitā daļa (sk. arī pirmo Senāta spriedumu, kas pieņemts tajā pašā lietā, uz kuru atsaukusies apgabaltiesa: *Senāta 2016.gada 7.jūnija spriedums lietā Nr. SKA-580/2016 (A420508813)*). Lai gan Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā minētajā lietā izvirzīja argumentu par to, ka dienestam nebija iespējams pieteikt kreditoru prasījumu, bet vienlaikus Maksātnespējas likuma 73.panta otrā daļa neparedz nekādus izņēmumus un prasījuma tiesību zaudēšanu attiecina uz jebkuriem termiņā nepieteiktiem prasījumiem, kādēļ ir konstatējams aizklāts likuma robs, tomēr Senāts atzina, ka pati par sevi prasījuma tiesību zaudēšana, kā to argumentējis dienests, nav uzskatāma par pretēju likuma mērķim un plānam. Senāts arī secināja, ka konkrētās lietas apstākļos iestādes prasījuma tiesību zaudēšanas pamatā ir pašas iestādes rīcība, proti, neatbilstoši organizēts maksātnespējas reģistrā esošo personu nodokļu audits, nevis nepareiza tiesību normu, kas noteic kreditora prasījuma iesniegšanas termiņu, piemērošana (*Senāta 2019.gada 7.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-93/2019 (ECLI:LV:AT:2019:1107.A420508813.2.S) 12.punkts*).

[9] Konkrētās lietas apstākļi, proti, fakts, ka nodoklis ir aprēķināts par periodu pirms maksātnespējas procesa pasludināšanas, liek secināt, ka Valsts ieņēmumu dienestam bija jāpiesaka kreditora prasījums, kā to konstatējusi apgabaltiesa. Tomēr situācijā, kad nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas pienākums iestājas maksātnespējas procesa laikā pēc tam, kad ir notecējis kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņš, kreditora prasījuma pieteikšana kļūst neiespējama. Tas nozīmē, ka nodokļu administrācija zaudē iespēju iesniegt kreditora prasījumu, vienlaikus zaudējot arī iespēju Maksātnespējas likumā noteiktajā kārtībā atgūt nodokļu maksājumus, jo atbilstoši tiesību normām nodokļu maksājumi, kas aprēķināti par periodu pirms maksātnespējas procesa pasludināšanas, netiek atzīti arī par kārtējiem nodokļu maksājumiem.

Līdz ar to ir noskaidrojams, vai likumdevējs ar šādu situāciju ir rēķinājies.

[10] Vispirms ir būtiski ņemt vērā no tiesību normām izrietošo, ka persona maksātnespējas procesa pasludināšanas brīdī netiek atbrīvota no nodokļu maksāšanas pienākuma, proti, nodokļu maksāšanas pienākums neizbeidzas. Mainās vienīgi kārtība, kādā nodokļu maksājumi ir atgūstami vai iekasējami, proti, Maksātnespējas likumā noteiktajā kārtībā – vai nu iesniedzot kreditoru prasījumu vai arī iekasējot kārtējos nodokļu maksājumus, un vienīgi Maksātnespējas likumā noteiktajā kārtībā kreditors var zaudēt savas prasījuma tiesības vai arī neatgūt nodokļu maksājumus, ņemot vērā parādnieka spēju segt maksātnespējas procesa izmaksas un pieteiktos kreditoru prasījumus.

Tā, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta sestās daļas 5.punkts paredz, ka nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā neuzsāk un uzsākto nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā aptur, ja ir stājies spēkā tiesas spriedums, ar kuru nodokļu maksātājam pasludināts maksātnespējas process, vai stājies spēkā tiesas lēmums par tiesiskās aizsardzības procesa ierosināšanu. Vienlaikus šajā punktā arī noteikts, ka pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas vai tiesiskās aizsardzības procesa lietas ierosināšanas tiesā nodokļu maksātājs veic visus kārtējos nodokļu maksājumus saskaņā ar nodokļu likumiem.

Savukārt Maksātnespējas likums paredz kārtību un termiņus, kādā iesniedzami kreditoru prasījumi, un kādā gadījumā kreditors zaudē kreditora statusu un savas prasījuma tiesības pret parādnieku, proti, nokavējot kreditora prasījuma iesniegšanas termiņu (141.panta pirmā un 1.1daļa, 73.panta pirmā un otrā daļa), kā arī attiecībā uz nodokļu administrācijas prasījumiem definē, par kādiem nodokļu maksājumiem un kādā kārtībā ir piesakāms kreditoru prasījums (73.panta vienpadsmitā daļa). Tāpat Maksātnespējas likuma 147.pants noteic fiziskās personas maksātnespējas procesa izmaksu un kreditoru prasījumu segšanas kārtību, bet 172.pants reglamentē, kas ir jāsaprot ar fiziskās personas maksātnespējas procesa izmaksām (atbilstoši panta ceturtās daļas 2.punktam fiziskās personas maksātnespējas procesa netiešās izmaksas ir parādnieka uzturēšanas izmaksas pēc fiziskās personas maksātnespējas procesa pasludināšanas, tostarp kārtējie nodokļu un nodevu maksājumi).

Uz to, ka likumdevējs nav paredzējis, ka nodokļu maksājumus nav iespējams atgūt vai iekasēt jebkādā veidā, īpaši norāda Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitajā daļā izvēlētais kritērijs, pēc kura tiek noteikts pienākums pieteikt kreditora prasījumu, proti, kā kritērijs ir izvēlēts periods, par kuru nodokļu maksājumi tiek aprēķināti. Paredzot, ka kreditora prasījums piesakāms par nodokļu maksājumiem, kas aprēķināti par periodu līdz maksātnespējas procesa pasludināšanai, un secīgi – nodokļu maksājumi, kas aprēķināti par periodu pēc maksātnespējas pasludināšanas, iekasējami kā kārtējie nodokļu maksājumi, principā tiek aptverti visi periodi, par kuriem varētu tikt aprēķināti nodokļu maksājumi. Tas liecina par likumdevēja pārliecību, ka nodokļu administrācijai maksātnespējas procesa ietvaros ar likumā noteiktajiem instrumentiem – kreditora prasījumu un parādnieka pienākumu veikt kārtējos nodokļu maksājumus – ir paredzēta iespēja Maksātnespējas likumā noteiktajā kārtībā atgūt vai iekasēt nodokļu maksājumus par visiem periodiem.

Tātad atbilstoši tiesību normu sistēmai un likumdevēja plānam nevajadzētu veidoties situācijai, ka nodokļu administrācijai nekādā veidā – ne iesniedzot kreditora prasījumu, ne iekasējot kārtējos nodokļu maksājumus – nav iespējams atgūt vai iekasēt nodokļu maksājumus Maksātnespējas likumā noteiktajā kārtībā un apjomā.

Turklāt no likuma 73.panta vienpadsmitās daļas formulējuma izriet, ka likumdevējs ir rēķinājies ar to, ka nodokļu administrācijai principā ir iespējams iesniegt kreditora prasījumu par normā noteikto periodu. Līdz ar to situācija, kad nodokļu administrācijai objektīvi nav iespējams iesniegt kreditora prasījumu par nodokļu maksājumiem, kas aprēķināti par periodu līdz maksātnespējas procesa pasludināšanai, nonāk pretrunā ar šo tiesību normu. Vienlaikus šāda situācija, kad nodokļu administrācija zaudē kreditora prasījuma tiesības, jo tai nav bijusi iespēja iesniegt kreditora prasījumu tā iemesla dēļ, ka kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņa notecēšanas brīdī nodokļu administrācijai nevar būt zināms, ka šāds prasījums pastāv, nesaskan ar Maksātnespējas likuma 141.panta pirmās un 1.1daļas, kā arī 73.panta pirmās un otrās daļas regulējumu. No minētajām normām izriet, ka kreditora statusu un prasījuma tiesības pret parādnieku kreditors var zaudēt tikai tādēļ, ka nav iesniedzis kreditora prasījumu likumā noteiktajā termiņā. Proti, kreditoram ir jāzina vai vajadzētu zināt, ka pastāv prasījums, lai nokavētu tā iesniegšanas termiņu.

[11] Tāpat Senāts konstatē, ka likumdevēja mērķis, 2014.gada 25.septembrī pieņemot grozījumus Maksātnespējas likumā (likumprojekts „Grozījumi Maksātnespējas likumā” (367/Lp11)) un papildinot likuma 73.pantu ar vienpadsmito daļu, bija vienīgi rast skaidrību un precizēt, par kādiem prasījumiem nodokļu administrācijai ir jāpiesaka kreditoru prasījums, bet kuri prasījumi attiecināmi uz maksātnespējas procesa izmaksām.

Proti, priekšlikumu papildināt 73.pantu ar vienpadsmito daļu redakcijā, kāda tā šobrīd redzama likumā, iesniedza deputāts Gaidis Bērziņš (*G. Bērziņa 2013.gada 23.janvāra priekšlikumi likumprojektam Nr.: 367/Lp11 „Grozījumi Maksātnespējas likumā”, 17.priekšlikums, lietas 2.sēj. 3.–9.lp.;* *likumprojekta tabulas otrajam lasījumam 62.priekšlikums, lietas 2.sēj. 97.–98.lp.*). Skaidrojot sava priekšlikuma būtību Saeimas atbildīgajā – Tautsaimniecības, agrārās, vides un reģionālās politikas – komisijā, G. Bērziņš norādīja, ka viņa mērķis ir rast skaidrību par to, kā tiek sadalīti nodokļu administrācijas prasījumi, kuri radušies pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas. Kā piemēru deputāts norādīja uz praksē sastopamiem gadījumiem, kad nodokļu administrācijas prasījumi, kas izriet no nodokļu auditā aprēķinātajiem nodokļiem, tiek uzskatīti par kārtējiem nodokļu maksājumiem. Taču Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvis darba grupā ir norādījis, ka, lai gan pastāv atsevišķi gadījumi, tomēr kopumā šādu problēmu nav: prasījumi tiek dalīti – prasījumi, kas radušies pirms maksātnespējas, ir uzskatāmi par kreditora prasījumiem, bet pārējie – par kārtējiem nodokļu maksājumiem. Ievērojot šo dienesta skaidrojumu, deputāts G. Bērziņš vairs nesaskatīja problēmu un 2013.gada 2.oktobra komisijas sēdē šo priekšlikumu atsauca (*2013.gada 2.oktobra komisijas sēdes skaņu ieraksta 1.17.58.–1.19.48.min., lietas 2.sēj. 227.lp.*). Savukārt nākamajā komisijas sēdē šis priekšlikums tomēr tika atbalstīts, ar to aizstājot citu deputāta G. Bērziņa priekšlikumu, kurā bija specifiski noteikumi par to, kādi kārtējo nodokļu maksājumi nav uzskatāmi par juridiskās personas maksātnespējas procesa izdevumiem (*2013.gada 5.novembra komisijas sēdes skaņu ieraksta 1.22.04.–1.25.15.min., lietas 2.sēj. 227.lp.*).

Vienlaikus no likumprojekta attiecīgo grozījumu apspriedes materiāliem neizriet, ka likumdevējs būtu apsvēris to, vai nodoklis atbilst kārtējā nodokļa maksājuma statusam vai arī par to ir jāpiesaka kreditora prasījums gadījumā, ja nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas pienākums parādniekam iestājas maksātnespējas procesa laikā pēc tam, kad ir notecējis kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņš, līdz ar to nav arī apzinājis iespējamos riskus, kas saistīti ar šiem apstākļiem. Senāts šeit ņem vērā, ka 73.pants regulē kreditoru prasījumu iesniegšanas kārtību juridisko personu maksātnespējas gadījumā, bet attiecībā uz fiziskajām personām pants tiek piemērots, ievērojot fizisko personu maksātnespējas procesu regulējošos noteikumus. Ievērojot to, ka juridiskām personām pamatā taksācijas periodi un nodokļu aprēķināšanas un samaksas periodi ir pietiekami īsi, lai iekļautos kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņā, ir iespējams secināt, ka likumdevējs nemaz neapzinājās, ka pastāv riski attiecībā uz nodokļu administrācijas iespējām iesniegt kreditora prasījumu fizisko personu maksātnespējas procesā.

[12] Ievērojot minēto, Senāts secina, ka likumdevējs nav nedz paredzējis, nedz arī vēlējies pieļaut situāciju, ka nodokļu maksājumus nav iespējams atgūt vai iekasēt nekādā veidā – ne ar kreditora prasījuma pieteikšanu, ne arī kā kārtējo nodokļa maksājumu. Tieši pretēji, likumdevējs uzskatījis, ka ar esošo tiesisko regulējumu ir pilnībā nodrošinātas nodokļu administrācijas kā kreditora iespējas gan atgūt nodokļu maksājumus, kas aprēķināti par periodu līdz maksātnespējas procesa pasludināšanai, gan arī iekasēt kārtējos nodokļu maksājumus, ja vien nodokļu administrācija šīs iespējas izmanto. Tādējādi apstāklis, ka Valsts ieņēmumu dienests nevar atgūt nodokļu maksājumus Maksātnespējas likumā noteiktajā kārtībā un apjomā tā iemesla dēļ, ka nav varējis iesniegt kreditora prasījumu neatkarīgi no savas rīcības, un vienlaikus nevar šos nodokļu maksājumus iekasēt kā kārtējos nodokļu maksājumus, ir pretrunā likumdevēja plānam un tiesību normu sistēmai, kas liecina, ka pastāv aizklāts likuma robs.

Tā novēršanai attiecībā uz situācijām, kad parādnieka nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas pienākums iestājas pēc kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņa notecēšanas, nepieciešams sašaurināt Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitās daļas vārdisko jēgu, un tiesiskais regulējums piemērojams tādējādi, ka nodokļu administrācijai pienākums iesniegt kreditora prasījumu pastāv par tādiem prasījumiem, kuri radušies pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas *līdz likumā noteiktā kreditora prasījumu iesniegšanas termiņa notecēšanai* un ir tieši saistīti ar parādnieka darījumiem, kas veikti līdz dienai, kad pasludināts maksātnespējas process. Tādējādi minētajās situācijās pēc kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņa notecēšanas aprēķināmie un maksājamie nodokļi ir uzskatāmi par kārtējiem nodokļu maksājumiem, kuri sedzami kā maksātnespējas procesa izmaksas.

[13] Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa nepareizi piemērojusi tiesību normas un tas ir pamats sprieduma atcelšanai.

[14] Kā tas izriet no iepriekš minētā, nodokļu administrācijas iespējas iesniegt kreditora prasījumu ir atkarīgas no tā, vai nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas pienākums par periodu pirms maksātnespējas procesa pasludināšanas iestājas, pirms ir notecējis kreditoru prasījumu iesniegšanas termiņš. Tas nozīmē, ka šā fakta, kas var būt atkarīgs gan no faktiskajiem, gan no tiesiskajiem apstākļiem, noskaidrošanai ir būtiska nozīme. Tāpēc, izskatot lietu no jauna un apsverot to, vai Valsts ieņēmumu dienestam bija jāiesniedz kreditoru prasījums, apgabaltiesai vispirms ir jānoskaidro minētie apstākļi.

Savukārt, novērtējot apgabaltiesas spriedumu šai sakarā, Senāts konstatē, ka apgabaltiesa nav noskaidrojusi, kādā kārtībā konkrētajā gadījumā bija aprēķināms un maksājams nodoklis par pieteicēja gūtajiem ienākumiem. Tieši pretēji – apgabaltiesa atzinusi, ka faktam par to, vai pieteicējam bija pienākums iemaksāt nodokli valsts budžetā rezumējošā kārtībā pēc gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas vai katru mēnesi pēc ienākumu saņemšanas, nav izšķirošas nozīmes. Turklāt apgabaltiesa vispārīgi – uz pieņēmumu pamata – apgalvojusi, ka Valsts ieņēmumu dienests par personas algota darba ienākumiem var uzzināt ne tikai no pašas personas iesniegtas gada ienākumu deklarācijas, bet arī no iesniegtajiem darba devēja ziņojumiem, uz pēdējo atsaucoties kā uz piemēru. Turklāt, to norādot, apgabaltiesa nemaz nav pārliecinājusies, vai darba devējam vispār šādi darba devēja ziņojumi bija jāiesniedz, kādu informāciju tie varētu ietvert un kā tas mainītu Valsts ieņēmumu dienesta iespējas iesniegt kreditoru prasījumu, ja dienests uzzinātu parādnieka gūto ienākumu apjomu, kā to norāda apgabaltiesa.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 21.februāra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.