**No nekustamā īpašuma pārdošanas maksātnespējas procesa laikā gūtais ienākums ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (nodokli no kapitāla pieauguma)**

Tiesību normas paredz, ka par ienākumu, kas gūts no nekustamā īpašuma atsavināšanas maksātnespējas procesa laikā, ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, konkrēti – nodoklis no kapitāla pieauguma.

Tas, vai un kā šis ienākums tiek iztērēts – vai ar to tiek segtas maksātnespējas procesa izmaksas vai parādsaistības – nevar ietekmēt apliekamā ienākuma noteikšanas kārtību. To nevar ietekmēt arī apstāklis, ka maksātnespējīgā persona pati fiziski nesaņēma naudas līdzekļus no nekustamā īpašuma atsavināšanas, bet šie līdzekļi ar administratora starpniecību tika izmantoti pieteicējas parādsaistību un maksātnespējas procesa izmaksu segšanai.

Atsevišķas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (lietā piemērojamā likuma redakcijā) 9.panta normas gan paredz atbrīvojumu no nodokļa par ienākumu, kas var rasties maksātnespējas procesa rezultātā, tomēr šajās normās noteiktais atbrīvojums neaptver visus maksātnespējas procesā gūtos ienākumus. Situācija, kad maksātnespējas procesa administrators pārdeva maksātnespējīgajai personai piederošus zemesgabalus, neatbilst likuma normās paredzētajiem gadījumiem, jo tiesību normas paredzēts neaplikt ar nodokli to labumu (ienākumu), ko parādnieks gūst, viņu atbrīvojot no pienākuma segt savas parādsaistības.

Par nodokļu atbrīvojumu tiesīgs izšķirties ir likumdevējs, izvērtējot visas iesaistītās intereses, bet ne iestāde vai tiesa.

**Nodoklis no kapitāla pieauguma par nekustamā īpašuma atsavināšanu bankrota procedūras laikā ir maksātnespējas tiešās izmaksas**

Pēc savas būtības nodoklis no kapitāla pieauguma par ienākumu, kas gūts, atsavinot nekustamo īpašumu bankrota procedūras laikā, neatbilst Maksātnespējas likuma 172.panta ceturtajā daļā reglamentētajām netiešajām jeb uzturēšanas izmaksām, bet atbilstoši likumā definētajai maksātnespējas procesa izmaksu jēgai tam ir tiešo izmaksu daba.

Tāpēc Maksātnespējas likuma 172.pantaceturtās daļas 2.punkts ir reducējams, jo tam pēc jēgas nevajadzētu aptvert nodokli no kapitāla pieauguma par ienākumu no bankrota procedūras laikā pārdota nekustamā īpašuma. Vienlaikus attiecībā uzminēto nodokli pēc analoģijas ir piemērojama Maksātnespējas likuma 172.pantatrešā daļa.

Attiecīgi nodoklis no kapitāla pieauguma par ienākumu, kas gūts, bankrota procedūras laikā atsavinot nekustamo īpašumu, ir jāmaksā no šā paša ienākuma. Tomēr nodokļa nesamaksāšana no mantas pārdošanas rezultātā iegūtajiem līdzekļiem neatbrīvo nodokļa maksātāju no šā nodokļa maksāšanas pienākuma, bet vienīgi maina līdzekļu avotu, no kura šis nodoklis var tikt samaksāts.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 12.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420316017, SKA-45/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:1212.A420316017.16.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/493451.pdf)

Tiesa Administratīvo lietu departamenta kopsēdē šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Vēsma Kakste, Anita Kovaļevska, Veronika Krūmiņa, Diāna Makarova, Lauma Paegļkalna, Valters Poķis, Līvija Slica, Ieva Višķere, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 6.oktobra lēmuma Nr. 31.1‑22.10/5279 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 27.novembra spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Ar Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2014.gada 15.oktobra spriedumu pasludināts pieteicējas [pers. A] maksātnespējas process.

Maksātnespējas procesa laikā saskaņā ar 2015.gada 29.jūlija pirkuma līgumu maksātnespējas procesa administrators pārdeva septiņus pieteicējai piederošus zemesgabalus (turpmāk – nekustamais īpašums) par 12 750 *euro*. Samaksa par pirkumu 2015.gada 31.jūlijā veikta maksātnespējas administratoram.

Ar Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2015.gada 26.novembra lēmumu apstiprināta pieteicējas bankrota procedūras pabeigšana un apstiprināts saistību dzēšanas plāns, bet ar 2016.gada 8.decembra lēmumu pieteicējas maksātnespējas process izbeigts.

[2] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 6.oktobra lēmumu Nr. 31.1-22.10/5279 (turpmāk – lēmums) atstāts negrozīts zemākas iestādes 2017.gada 25.maija lēmums, ar kuru pieteicējai uzlikts pienākums samaksāt budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli 1199,19 *euro* un nokavējuma naudu 378,34 *euro*, kas aprēķināts par ienākumu, kas gūts no maksātnespējas procesa laikā pārdotā nekustamā īpašuma.

Pieteicēja nepiekrita lēmumam un vērsās ar pieteikumu administratīvajā tiesā.

[3] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 27.novembra spriedumu pieteikums noraidīts. Apgabaltiesas spriedums, kurā tā pievienojas pirmās instances tiesas argumentācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 2.punktā noteikts vispārīgs ikvienas personas pienākums noteiktajā termiņā un pilnā apmērā samaksāt nodokļus. Viens no izņēmumiem, kad nodokļu maksāšanas pienākums tiek apturēts, ir noteikts šā likuma 26.panta sestās daļas 5.punktā, proti, nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā neuzsāk un uzsākto nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā aptur, ja stājies spēkā tiesas spriedums, ar kuru nodokļu maksātājam pasludināts maksātnespējas process. Vienlaikus šajā normā paredzēts, ka pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas nodokļu maksātājs samaksā visus kārtējos nodokļu maksājumus saskaņā ar nodokļu likumiem.

Ar jēdzienu „kārtējie nodokļu maksājumi” ir saprotami nodokļi, kuru maksāšanas pienākums rodas maksātnespējas procesa laikā.

[3.2] Arī Maksātnespējas likuma 172.panta ceturtā daļa noteic, ka fiziskās personas maksātnespējas procesa netiešās izmaksas ir arī kārtējie nodokļu maksājumi. Šā panta piektajā daļā turklāt noteikts, ka fiziskās personas maksātnespējas procesa netiešās izmaksas tiek segtas no parādnieka līdzekļiem, ko viņš ir tiesīgs paturēt sev uzturēšanas izmaksu segšanai.

[3.3] Likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” ietver vispārēju principu, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tiek aplikti nodokļu maksātāja ienākumi. Atbilstoši šā likuma 8.panta pirmajai daļai maksātāja gada apliekamo ienākumu veido ienākumi, par kuriem ir jāmaksā algas nodoklis, un pārējie šā panta trešajā daļā minētie ienākumi. Šā panta trešajā daļā noteikts, ka pārējie ienākumi, par kuriem jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, ir ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas un citu kapitāla aktīvu atsavināšanas atbilstoši šā likuma 11.9pantam, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi.

Nevar piekrist pieteicējai, ka viņa no nekustamo īpašumu pārdošanas nav guvusi ienākumus. No nekustamā īpašuma atsavināšanas iegūtie līdzekļi novirzīti pieteicējas kā parādnieka saistību segšanai atbilstoši Maksātnespējas likuma 128.panta ceturtajai daļai. Tātad no pieteicējas nekustamā īpašuma atsavināšanas ir gūti ienākumi, ar kuriem pieteicējai segt savas saistības. Fakts, ka ieņēmumi ne uz brīdi nenonāca pieteicējas pārvaldībā, bet nekavējoties tika novirzīti parādsaistību segšanai, nenozīmē, ka pieteicēja ienākumus neguva.

Šī situācija būtiski neatšķiras no gadījuma, kad persona brīvprātīgi pārdod savu nekustamo īpašumu, lai varētu norēķināties ar kreditoriem, līdz ar to ir pamats atsaukties uz Senāta 2015.gada 29.septembra spriedumu lietā Nr. SKA-431/2015.

[3.4] Likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” neparedz izņēmumu, ka no nodokļa samaksas pienākuma atbrīvojamas personas, kuras pārdod savu nekustamo īpašumu maksātnespējas procesa laikā.

Šajā lietā nav piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.2punkts, kas noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums, kas gūts Maksātnespējas likumā noteikto saistību dzēšanas procedūras ietvaros, tiesai pieņemot lēmumu par parādnieka atbrīvošanu no atlikušajām parādu saistībām, kā arī ar pamatparādu saistītās dzēstās soda naudas, līgumsods vai nokavējuma procenti.

Pirmkārt, minētā tiesību norma attiecas uz saistību dzēšanas procedūru. Pieteicēja neapstrīd, ka viņas nekustamais īpašums nav pārdots saistību dzēšanas procedūras ietvaros, bet gan bankrota procedūras rezultātā. Otrkārt, no tiesību normas izriet, ka ar nodokli netiek aplikti tikai tie parādi, no kuru atmaksāšanas persona ar tiesas lēmumu saistību dzēšanas procedūras rezultātā ir atbrīvota.

Tātad likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” paredz atsevišķu gadījumu, kad persona ir atbrīvota no nodokļa samaksas pienākuma par ienākumiem, kas radušies, personai tiekot atbrīvotai no pienākuma samaksāt parādus. Rezultātā neizpildītā saistība ir palikusi kā parādnieka gūts labums, par kuru vispārīgā gadījumā būtu jāmaksā nodoklis, bet 9.panta pirmās daļas 35.2punktā noteiktajā gadījumā persona no tā ir atbrīvota. Ņemot vērā to, ka šajā tiesību normā ir noregulēts īpašs gadījums, nav pamata to iztulkot paplašināti, piemērojot to arī gadījumiem, kad no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir gūts ienākums maksātnespējas procesa laikā (bankrota procedūras rezultātā).

[3.5] Tiesai nav saistošs tiesībsarga viedoklis. Tiesa pati interpretē un piemēro tiesību normas. No tiesībsarga atzinuma šajā lietā arī redzams, ka tiesībsargs ir ierosinājis Saeimas Budžeta un finanšu komisijai ierosināt grozījumus likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”. Tomēr, kamēr šādi grozījumi tādā redakcijā, kā to norādījis tiesībsargs, nav pieņemti, tiesa piemēro spēkā esošās tiesību normas.

[4] Pieteicēja par spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Pieteicēja nav guvusi ienākumus no maksātnespējas procesa laikā atsavinātā nekustamā īpašuma, ienākumus saņēma maksātnespējas administrators un kreditors. Tādēļ nodoklis ir jāmaksā administratoram. Turklāt pieteicējai uzlikts pienākums maksāt nodokli ne tikai no nesaņemta ienākuma, bet pat no tieša zaudējuma, jo maksātnespējas procesā pieteicēja zaudējusi savu nekustamo īpašumu.

[4.2] Tiesa ir pārkāpusi Maksātnespējas likuma normas.

Prasība samaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par nekustamo īpašumu, kas pārdots maksātnespējas procesa laikā, ir Maksātnespējas likuma 1.panta pārkāpums. Proti, viens no Maksātnespējas likuma 1.pantā ietvertajiem šā likuma mērķiem ir veicināt maksātspējas atjaunošanu, bet šāda rīcība ir tieši pretēja minētajam mērķim.

Līdz ar to ir pārkāpta arī Maksātnespējas likuma 26.panta otrā daļa, kas noteic, ka administrators nodrošina efektīvu un likumīgu fiziskās personas maksātnespējas procesa norisi un mērķu sasniegšanu.

Tāpat nav ievērots Maksātnespējas likuma 29.panta pirmajā daļā noteiktais, ka administrators atbild par zaudējumiem, kas viņa vai pilnvarnieka vainas dēļ nodarīti valstij, parādniekam, kreditoriem vai citām personām.

[4.3] Tiesa nav ņēmusi vērā Maksātnespējas administrācijas, tiesībsarga, Finanšu ministrijas un Tieslietu ministrijas viedokli, ka nav taisnīgi likt pieteicējai maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par maksātnespējas procesa laikā atsavinātu nekustamo īpašumu. Bez ievērības atstāts Finanšu ministrijas priekšlikums, ka iedzīvotāju ienākuma nodokli par maksātnespējas procesā parādnieka atsavināto nekustamo īpašumu vajadzētu samaksāt šā maksātnespējas procesa administratoram.

[4.4] Nevar piekrist tiesas secinājumam, ka šī situācija būtiski neatšķiras no gadījuma, kad persona brīvprātīgi pārdod savu nekustamo īpašumu, lai varētu norēķināties ar kreditoriem, jo, brīvprātīgi pārdodot savu nekustamo īpašumu, persona no naudas, kas iegūta pārdošanas rezultātā, varētu samaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli, bet maksātnespējas procesa gadījumā tas tā nav.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norādīja, ka uzskata to par nepamatotu.

**Motīvu daļa**

[6] Kasācijas tiesvedībā izšķirams jautājums, vai nodokļu maksātājam ir pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli (nodokli no kapitāla pieauguma) par ienākumu, kas gūts no nekustamā īpašuma pārdošanas maksātnespējas procesa laikā.

[7] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.pants uzskaita gada apliekamā ienākuma avotus, un panta trešās daļas 11.punkts paredz, ka pie ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas un citu kapitāla aktīvu atsavināšanas ienākums atbilstoši šā likuma 11.9pantam, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi.

Tātad, ja persona atsavina sev piederošu nekustamo īpašumu, vispārīgi tai ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis (nodoklis no kapitāla pieauguma), ja vien uz konkrēto gadījumu neattiecas kāds no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.pantā paredzētajiem izņēmumiem (piemēram, *Senāta 2015.gada 29.septembra sprieduma lietā Nr. SKA‑431/2015 (A420470412) 8.punkts*).

Kā to pamatoti konstatējusi apgabaltiesa, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.pants neparedz izņēmumu no nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā, ja nekustamais īpašums tiek atsavināts maksātnespējas procesa laikā.

Atsevišķas 9.panta normas gan paredz atbrīvojumu no nodokļa par ienākumu, kas var rasties maksātnespējas procesa rezultātā, tomēr šajās normās noteiktais atbrīvojums neaptver visus maksātnespējas procesā gūtos ienākumus. Strīdus situācija neatbilst nevienam no šajās normās paredzētajiem gadījumiem, kad ienākums nav apliekams ar nodokli. Proti, minētā panta pirmās daļas 35.2punkts paredz, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums, kas gūts Maksātnespējas likumā noteikto saistību dzēšanas procedūras ietvaros, tiesai pieņemot lēmumu par parādnieka atbrīvošanu no atlikušajām parādu saistībām, kā arī ar pamatparādu saistītās dzēstās soda naudas, līgumsods vai nokavējuma procenti. Savukārt minētā panta 35.3punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums, kas gūts, iestājoties noilgumam saistībai starp kreditoru un parādnieku, jo kreditors nav iesniedzis kreditora prasījumu Maksātnespējas likumā noteiktajā kārtībā. Tādējādi šīs tiesību normas paredz neaplikt ar nodokli to labumu (ienākumu), ko parādnieks gūst, viņu atbrīvojot no pienākuma segt savas parādsaistības.

Minētie izņēmuma gadījumi vēl jo vairāk apstiprina, ka likumdevējs nebija paredzējis, ka tādā situācijā kā izskatāmajā gadījumā, nodokļu maksātājs būtu atbrīvojams no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas par ienākumu, kas gūts no maksātnespējas procesa laikā atsavināta nekustamā īpašuma.

Senāts jau iepriekš atzinis, ka atbrīvojums no nodokļa maksāšanas skar valsts budžeta jautājumus, tāpēc atbrīvojumiem no nodokļa maksāšanas ir jābūt skaidri noteiktiem likumā un tie ir interpretējami šauri. Iestādēm un tiesām būtu jāatturas pēc analoģijas piemērot nodokļa atvieglojumu, ja likums tādu skaidri neparedz (*Senāta 2013.gada 28.marta sprieduma lietā Nr. SKA-23/2013 (A42818809) 11.punkts*). Tātad par nodokļu atbrīvojumu būtu tiesīgs izšķirties likumdevējs, izvērtējot visas iesaistītās intereses, bet ne iestāde vai tiesa.

[8] Turklāt nodokļu maksāšanas pienākumu skaidri paredz arī citas tiesību normas, tostarp maksātnespējas procesu regulējošās tiesību normas.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta sestās daļas 5.punkts noteic, ka pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas nodokļu maksātājs veic visus kārtējos nodokļu maksājumus saskaņā ar nodokļu likumiem.

Maksātnespējas likuma 172.panta ceturtās daļas 2.punkts paredz, ka fiziskās personas maksātnespējas procesa netiešās izmaksas ir parādnieka uzturēšanas izmaksas pēc fiziskās personas maksātnespējas procesa pasludināšanas, tostarp kārtējie nodokļu un nodevu maksājumi.

[9] Konkrētajā gadījumā nav šaubu, ka pieteicējai aprēķinātais iedzīvotāju ienākuma nodoklis, kā to pamatoti atzinusi apgabaltiesa, ir kārtējais nodoklis.

Vispirms atgādināms, ka ar kārtējo nodokli likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta sestās daļas 5.punkta un Maksātnespējas likuma 172.panta ceturtās daļas 2.punkta izpratnē ir jāsaprot nodokļi, kas ir aprēķināti par periodu pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas (sal. *Senāta 2022.gada 26.maija sprieduma lietā Nr. SKA-197/2022 (*[*ECLI:LV:AT:2022:0526.A420282418.16.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2022:0526.A420282418.16.S)*) 8.punkts*). Iepretim nodokļu parādiem, par kuriem nodokļu administrācijai ir jāpiesaka kreditoru prasījums (atbilstoši Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitajai daļai 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), kārtējie nodokļu maksājumi ir sedzami jau kā maksātnespējas procesa izmaksas.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta 4.punktam iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas ienākumus, un tas sastāv no nodokļa par ienākumu no kapitāla, tajā skaitā nodokļa no kapitāla pieauguma. Likuma 11.9panta pirmā daļa paredz, ka kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā. Saskaņā ar likuma 19.panta pirmo daļu nodokli rezumējošā kārtībā aprēķina un budžetā iemaksā maksātājs. Likuma 19.panta 5.3daļa reglamentē maksātāja, kurš gūst ienākumu no kapitāla pieauguma, deklarācijas iesniegšanas termiņus, bet panta 3.2daļa noteic nodokļa no kapitāla pieauguma samaksas termiņu.

No šīm tiesību normām to savstarpējā kopsakarā izriet, ka nodoklis no kapitāla pieauguma ir sasaistīts ar ienākumu no konkrētā nekustamā īpašuma atsavināšanas. Proti, ienākums var rasties tikai tad, kad nekustamais īpašums tiek atsavināts, secīgi – arī nodoklis var tikt aprēķināts un samaksāts tikai pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas.

Tādējādi, ja nekustamais īpašums tiek atsavināts maksātnespējas procesa laikā, tad nodoklis no kapitāla pieauguma tiek aprēķināts par periodu pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas, kas noved pie secinājuma, ka nodoklis no kapitāla pieauguma ir kārtējais nodoklis.

[10] Tādējādi tiesību normas paredz, ka par ienākumu, kas gūts no nekustamā īpašuma atsavināšanas maksātnespējas procesa laikā, ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, konkrēti – nodoklis no kapitāla pieauguma.

[11] Pieteicēja norāda, ka pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par ienākumu no nekustamā īpašuma pārdošanas maksātnespējas procesa laikā ir pretējs Maksātnespējas likuma mērķim veicināt parādnieka maksātspējas atjaunošanu.

Senāts turpmāk minēto iemeslu dēļ tam nepiekrīt.

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

Savukārt Maksātnespējas likuma 5.panta pirmā daļa paredz, ka fiziskās personas maksātnespējas process ir tiesiska rakstura pasākumu kopums, kura mērķis ir pēc iespējas pilnīgāk apmierināt kreditoru prasījumus no parādnieka mantas un dot iespēju parādniekam, kura manta un ienākumi nav pietiekami visu saistību segšanai, tikt atbrīvotam no neizpildītajām saistībām un atjaunot maksātspēju.

Kā tas izriet no Maksātnespējas likuma normām kopumā, šos mērķus likumdevējs ir iecerējis panākt ar dažādiem tiesiska rakstura pasākumiem. Attiecībā uz fiziskajām personām tā ir parādnieka mantas pārdošana un no tās iegūto līdzekļu novirzīšana kreditoru prasījumu apmierināšanai, kā arī saistību dzēšanas procedūra, kuras ietvaros parādnieka ienākumi tiek novirzīti kreditoru prasījumu apmierināšanai, un pēc saistību dzēšanas procedūras termiņa beigām tiek dzēstas šīs procedūras ietvaros nesegtās saistības (Maksātnespējas likuma 128.panta ceturtā un piektā daļa, 147. un 164.pants).

Vienlaikus, kā tas izriet no šajā spriedumā minētajiem apsvērumiem, likumdevējs maksātnespējas procesa mērķus nebija paredzējis sasniegt, atbrīvojot parādnieku no kārtējo nodokļu samaksas.

[12] Pieteicēja uzskata, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis nav jāmaksā, jo no nekustamā īpašuma pārdošanas maksātnespējas procesa laikā viņa faktiski nav saņēmusi nekādus ienākumus, bet ir cietusi tikai zaudējumus, proti, zaudējusi nekustamo īpašumu.

Izvirzot šo argumentu, pieteicēja nav ņēmusi vērā likumā noteiktās prasības, kā tiek aprēķināts ar nodokli apliekamais ienākums nekustamā īpašuma atsavināšanas gadījumā. Proti, saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmās daļas pirmo teikumu kapitāla pieaugumu jeb ienākumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā.

Tātad, nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu, nevar ņemt vērā jebkurus personai radušos izdevumus, bet tikai tādus, kas noteikti likumā. Ja starp likumā paredzētajiem izdevumiem un ieņēmumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas veidojas pozitīva starpība, tad atbilstoši likumam uzskatāms, ka persona ir guvusi ienākumu.

Tas, vai un kā šis ienākums tiek iztērēts – vai ar to tiek segtas maksātnespējas procesa izmaksas vai parādsaistības – nevar ietekmēt apliekamā ienākuma noteikšanas kārtību. To nevar ietekmēt arī apstāklis, ka pieteicēja pati fiziski nesaņēma naudas līdzekļus no nekustamā īpašuma atsavināšanas, bet šie līdzekļi ar administratora starpniecību tika izmantoti pieteicējas parādsaistību un maksātnespējas procesa izmaksu segšanai. Minētais apstāklis norāda tikai uz to, kā šie naudas līdzekļi tika administrēti, bet nemaina faktu, ka no pieteicējas īpašuma atsavināšanas gūtais ienākums tika izmantots pieteicējas interesēs – pieteicējas parādsaistību segšanai –, un tāpēc ir uzskatāms par pieteicējas ienākumu.

Šajā sakarā jāatzīmē, ka apgabaltiesa pamatoti atsaukusies uz Senāta 2015.gada 29.septembra spriedumu lietā Nr. SKA-431/2015 (A420470412). Lai arī lietas faktiskie apstākļi nav identiski, minētajā lietā konstatēts, ka vienīgais iedzīvotāju ienākuma nodokļa par kapitāla pieaugumu aprēķināšanas priekšnoteikums ir tas, ka īpašuma pārdošanas vērtība ir lielāka, nekā tā iegādes vērtība, un ka īpašuma pārdošanas rezultātā gūto līdzekļu izmantošana parādsaistību segšanai nav iemesls, lai persona tiktu atbrīvota no pienākuma maksāt nodokli par kapitāla pieaugumu (*sprieduma 10.punkts*). Šī atziņa ir attiecināma arī uz šo lietu. Abās lietās būtiskajos aspektos ir vienādi faktiskie apstākļi: pirmkārt, nekustamā īpašuma pārdošanas rezultātā iegūtie līdzekļi novirzīti parādu segšanai, un, otrkārt, faktiski nav saņemta pirkuma maksa, jo tā uzreiz novirzīta maksātnespējas procesa izmaksu un parādu segšanai. Tomēr, kā tas jau secināts minētajā lietā, šādi apstākļi vien nenozīmē, ka ienākums faktiski nebūtu gūts vai tas būtu atzīstams par ienākumu, kas nav apliekams ar nodokli.

[13] Pieteicēja norāda, ka pienākums maksāt nodokli ir maksātnespējas administratoram, jo tieši viņš saņēma pirkuma maksu par nekustamo īpašumu atsavināšanu.

Ar šo argumentu pieteicēja pēc būtības norāda uz to, ka nodoklis no kapitāla pieauguma bija jāmaksā no tiem līdzekļiem, kas tika iegūti nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā.

[14] Senāts konstatē, ka to, no kādiem līdzekļiem ir jāmaksā kārtējie nodokļi, tostarp nodoklis no kapitāla pieauguma, noteic Maksātnespējas likuma 172.pants, kas reglamentē fiziskās personas maksātnespējas procesa izmaksas.

172.panta pirmā daļa paredz, ka izmaksas, kas parādniekam rodas pēc fiziskās personas maksātnespējas procesa pasludināšanas, tiek iedalītas fiziskās personas maksātnespējas procesa tiešajās un netiešajās izmaksās.

172.panta otrā daļa noteic, ka tiešās izmaksas ir izmaksas, kas saistītas ar fiziskās personas maksātnespējas procesa nodrošināšanu: 1) izdevumi sludinājumu ievietošanai, izsoļu organizēšanai, norēķinu konta atvēršanai, apkalpošanai un slēgšanai; 2) izdevumi par pasta korespondences nosūtīšanas pakalpojumiem; 3) izdevumi, kas saistīti ar fiziskās personas mantas vērtēšanu; 4) izdevumi par notāra pakalpojumiem; 5) izdevumi, kas saistīti ar fiziskās personas mantas uzturēšanu, ja tā ir nodota administratoram, un darījumu pārbaudi, kā arī mantas un darījumu apdrošināšanu.

Atbilstoši panta trešajai daļai tiešās izmaksas tiek segtas no parādnieka mantas pārdošanas rezultātā iegūtajiem līdzekļiem.

172.panta ceturtā daļa savukārt paredz, ka netiešās izmaksas ir parādnieka uzturēšanas izmaksas pēc fiziskās personas maksātnespējas procesa pasludināšanas: 1) uzturēšanas izdevumi; 2) *kārtējie nodokļu un nodevu maksājumi;* 3) kārtējie uzturlīdzekļu maksājumi; 4) likumiskie maksājumi un maksājumi, kas izriet no tiem līgumiem, kuri tiek turpināti vai šajā likumā noteiktajā kārtībā noslēgti pēc fiziskās personas maksātnespējas procesa pasludināšanas (piemēram, administratīvie sodi, īres maksa, maksa par komunālajiem pakalpojumiem utt.); 5) izdevumi, kas saistīti ar trešajām personām piederošās mantas uzturēšanu līdz tās nodošanai šīm personām.

Atbilstoši panta piektajai daļai netiešās izmaksas tiek segtas no parādnieka līdzekļiem, ko viņš ir tiesīgs paturēt sev uzturēšanas izmaksu segšanai.

No minētajām tiesību normām izriet, ka maksātnespējas procesa izmaksu segšana norit noteiktā kārtībā, kurai atbilstoši daļu izmaksu segšanu organizē administrators, daļu – pats parādnieks. Tiesību normās noteiktā kārtība arī paredz to parādnieka mantas daļu, no kuras attiecīgās izmaksas sedzamas. No 172.panta ceturtās un piektās daļas izriet, ka kārtējie nodokļu maksājumi ir jāsedz parādniekam un viņš šīs izmaksas sedz no līdzekļiem, ko viņš ir tiesīgs paturēt sev uzturēšanas izmaksu segšanai.

Tātad no tiesību normām vispārīgi var secināt, ka jebkuru nodokļu samaksa ir jāveic no parādnieka līdzekļiem, kurus viņš ir tiesīgs paturēt sev uzturēšanas izmaksu segšanai.

Taču Senāts turpmāk minēto iemeslu dēļ atzīst, ka tiktāl, ciktāl tas skar nodokli no kapitāla pieauguma par ienākumu, kas gūts, maksātnespējas procesa laikā atsavinot nekustamo īpašumu, tiesību normu teksts ir pretrunā likumdevēja plānam un noved pie faktiskās situācijas netaisnīga noregulējuma.

[15] Senāts atzīst, ka ir jāņem vērā Maksātnespējas likuma 172.panta otrajā un ceturtajā daļā uzskaitīto maksātnespējas procesa izmaksu raksturs. No netiešo izmaksu, kuras sedzamas gan bankrota procedūras, gan arī saistību dzēšanas procedūras laikā, uzskaitījuma redzams, ka tās ir tādas izmaksas, kas nav atkarīgas no maksātnespējas procesa, bet gan pastāv vai rodas neatkarīgi no tā, ņemot vērā, ka maksātnespējas procesa subjekts ir fiziskā persona, kas pašsaprotami nozīmē nepieciešamību apmierināt ikdienas vajadzības (pārtika, pajumte u. c.), kā arī segt obligātus maksājumus, kas rodas ikdienas dzīvē (piemēram, nekustamā īpašuma nodoklis par mājokli, kas atstāts parādniekam dzīvošanai). Minētais norāda uz šo izmaksu regulāro raksturu. Par pēdējo liecina arī tas, no kāda avota likumdevējs ir paredzējis šo izmaksu segšanu. Proti, netiešās izmaksas sedzamas no parādnieka regulārajiem ienākumiem.

Turpretim 172.panta otrajā daļā uzskaitītās tiešās izmaksas liecina, ka tās ir izmaksas, kas radušās tikai maksātnespējas procesa rezultātā, precīzāk – bankrota procedūras laikā. Šādu izmaksu nebūtu bijis, ja vien bankrota procedūras laikā nebūtu jāveic noteiktas darbības, lai nodrošinātu maksātnespējas procesa norisi un mērķu sasniegšanu. Šīs izmaksas turklāt nav regulāras un pastāvīgas.

Savukārt nodoklis no kapitāla pieauguma, kā jau minēts, atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta 4.punktam un 11.9panta pirmajai daļai ir sasaistīts ar ienākumu no konkrētā nekustamā īpašuma atsavināšanas. Tātad nodoklis ir skaidri identificējams ar konkrēto ienākumu no bankrota procedūras laikā atsavinātā nekustamā īpašuma. Tas arī nozīmē, ka nodoklis nav regulārs maksājums, kas veicams, parādniekam apmierinot savas ikdienas vajadzības un sedzot regulāros obligātos izdevumus. Tieši pretēji – tas ir nodoklis, kas ir radies tikai tāpēc, ka bankrota procedūras laikā ir pārdots parādniekam piederošs nekustamais īpašums, lai apmierinātu kreditoru prasījumus.

Tātad pēc savas būtības nodoklis no kapitāla pieauguma par ienākumu, kas gūts, atsavinot nekustamo īpašumu bankrota procedūras laikā, neatbilst likuma 172.panta ceturtajā daļā reglamentētajām netiešajām jeb uzturēšanas izmaksām, bet atbilstoši likumā definētajai maksātnespējas procesa izmaksu jēgai tam ir tiešo izmaksu daba.

Līdz ar to Senāts atzīst, ka Maksātnespējas likuma 172.panta ceturtās daļas 2.punkts ir reducējams, jo tam pēc jēgas nevajadzētu aptvert nodokli no kapitāla pieauguma par ienākumu no bankrota procedūras laikā pārdota nekustamā īpašuma. Vienlaikus attiecībā uz minēto nodokli pēc analoģijas ir piemērojama Maksātnespējas likuma 172.panta trešā daļa, jo nodoklim no kapitāla pieauguma ir maksātnespējas procesa tiešo izmaksu daba.

[16] Lai arī tam iepriekš minētā kontekstā nav izšķirošas nozīmes, tomēr papildus jāatzīmē, ka šāds risinājums būtu arī taisnīgs un saskanīgs ar maksātnespējas procesa būtību.

Senāts vērš uzmanību, ka parastā gadījumā, lai arī nodokli no kapitāla pieauguma var maksāt no jebkuriem līdzekļiem, tomēr nodokļa maksātājs var rēķināties ar ienākumiem, kas gūti no nekustamā īpašuma atsavināšanas, lai izpildītu nodokļa samaksas pienākumu. Senāts nesaskata pamatu atšķirīgi raudzīties uz situāciju tikai tāpēc, ka nekustamā īpašuma atsavināšana notiek maksātnespējas procesa ietvaros. Maksātnespējas procesa esībai nebūtu jāliedz iespēju parādniekam nodokļa saistību izpildīt no tiem ienākumiem, kuri šo saistību ir radījuši.

Minētais it īpaši ir būtiski kontekstā ar maksātnespējas procesa jēgu: parādnieks nonāk maksātnespējas situācijā tikai tāpēc, ka viņa manta un ienākumi nav pietiekami visu saistību segšanai. No tā prezumējams, ka parādniekam līdztekus parādnieka mantai, kuru ir iespējams atsavināt, var arī nebūt tādu līdzekļu, no kuriem varētu tikt segtas no jauna radušās saistības. Tādējādi šo jauno nodokļa saistību slogs, kas atkarībā no konkrētajiem apstākļiem var sasniegt ievērojamus apmērus, parādniekam var būt nepanesams, ja tas ir jāsedz no viņa regulārajiem ienākumiem. Tas arī var novest pie tā, ka nodoklis no kapitāla pieauguma netiek samaksāts un parādnieks var tikt pakļauts jaunam maksātnespējas riskam. Minētais būtu pretrunā vienam no maksātnespējas procesa mērķiem – veicināt, ja iespējams, parādnieka maksātspējas atjaunošanu. Turklāt tas arī neatbilstu likumdevēja iecerei, ka maksātnespējas procesa izmaksas, kurās ietilpst arī nodokļi, ir sedzamas vispirms (atbilstoši Maksātnespējas likuma 147.panta otrajai daļai no parādnieka mantas vispirms tiek pilnībā segtas fiziskās personas maksātnespējas procesa izmaksas).

[17] Ievērojot minēto, atbilstoši maksātnespējas procesa mērķim, nodokļa no kapitāla pieauguma būtībai (tas ir sasaistīts ar konkrēto ienākumu), kā arī maksātnespējas procesa tiešo un netiešo izmaksu jēgai nodoklis no kapitāla pieauguma par ienākumu, kas gūts, bankrota procedūras laikā atsavinot nekustamo īpašumu, ir jāmaksā no šā paša ienākuma, nevis no parādnieka līdzekļiem, kurus tas ir tiesīgs paturēt uzturēšanas izmaksu segšanai.

[18] Vienlaikus Senāts atzīst, ka apstāklis, ka nodoklis no kapitāla pieauguma nav samaksāts no parādnieka mantas pārdošanas rezultātā iegūtajiem līdzekļiem, nevar kalpot par pamatu tam, lai parādnieks tiktu atbrīvots no pienākuma maksāt nodokli.

Tas primāri izriet no apsvērumiem par to, ka likumdevējs tiesību normās lietā aplūkojamā redakcijā nav paredzējis atbrīvot nodokļu maksātāju no nodokļa no kapitāla pieauguma maksāšanas pienākuma. Savukārt likumā paredzētās nodokļa no kapitāla pieauguma maksāšanas kārtības neievērošana pati par sevi nevar būt par pamatu atbrīvojumam no nodokļa maksāšanas pienākuma.

Šeit arī uzsverams, ka tieši pieteicēja ir nodokļa maksātāja jeb nodokļa subjekts atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 2.panta 1.punktam, kas noteic, ka nodokli maksā fiziskās personas, kas ir iekšzemes nodokļu maksātāji un taksācijas periodā (kalendārajā gadā) ir guvuši ienākumus Latvijas Republikā. Turklāt tikai nodokļa maksātājs saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta pirmo daļu un 5.3daļu var aprēķināt nodokli no kapitāla pieauguma. Tāpat – tikai nodokļa maksātāja rīcībā var būt informācija par to, kādi izdevumi tam radušies, iegādājoties un uzlabojot konkrēto nekustamo īpašumu, kas tādējādi ietekmē ienākuma no kapitāla aprēķinu un secīgi – nodokļa no kapitāla pieauguma apmēru (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmā, piektā un 5.1daļa).

Tāpat norādāms, ka atbilstoši Maksātnespējas likuma 172.panta trešajai un piektajai daļai visas maksātnespējas procesa izmaksas vienmēr sedzamas no parādnieka mantas (atbilstoši Maksātnespējas likuma 143. un 92.pantam parādnieka manta citstarp ir nekustamais īpašums, kā arī parādnieka ienākumi, kas gūti fiziskās personas maksātnespējas procesa laikā). Savukārt atbilstoši Maksātnespējas likuma 139.panta 6.punktam un 160.panta 4.punktam parādniekam bankrota procedūras laikā, kā arī nākamajā maksātnespējas procesa posmā – saistību dzēšanas procedūrā – ir pienākums segt fiziskās personas maksātnespējas procesa izmaksas.

Līdz ar to primāri tieši nodokļa maksātājam ir jārūpējas par to, lai nodoklis tiktu samaksāts tādā kārtībā, kādu to pēc būtības paredz likums, jo tieši nodokļa maksātājs ir atbildīgs par nodokļa samaksu. Turklāt tas ir paša parādnieka interesēs iniciēt nodokļa samaksas jautājumu, tā kā nodokļa nesamaksāšana no mantas pārdošanas rezultātā iegūtajiem līdzekļiem neatbrīvo nodokļa maksātāju no šā nodokļa maksāšanas pienākuma, bet vienīgi maina līdzekļu avotu, no kura šis nodoklis var tikt samaksāts.

Ievērojot minēto, kā arī Maksātnespējas likuma 139.panta 4. un 5.punktā parādniekam noteikto pienākumu bankrota procedūras laikā sagatavot saistību dzēšanas plānu un sniegt administratoram maksātnespējas procesa norisei nepieciešamās ziņas, pašam parādniekam ir atbilstoši jāsadarbojas ar administratoru, lai informētu par budžetā maksājamo nodokli no kapitāla pieauguma un tā apmēru un nepieciešamību segt šīs izmaksas no parādnieka mantas pārdošanas rezultātā iegūtajiem līdzekļiem, kas ietekmē arī saistību dzēšanas plānā norādāmo kreditoru prasījumu, kas nav tikuši apmierināti bankrota procedūras ietvaros, apmēru.

Šādu sadarbību parādnieks var īstenot, sastādot saistību dzēšanas plānu (Maksātnespējas likuma 137.panta, kas reglamentē administratora darbības bankrota procedūras laikā, 13.punkts noteic: administrators pēc parādnieka lūguma un abpusējas vienošanās sniedz konsultāciju saistību dzēšanas plāna projekta sagatavošanā), kā arī izsakot iebildumus un priekšlikumus saistībā ar administratora paziņojumu par bankrota procedūras pabeigšanu (149.panta ceturtā daļa).

Konkrētajā gadījumā nodokli no kapitāla pieauguma ir aprēķinājis Valsts ieņēmumu dienests jau pēc maksātnespējas procesa izbeigšanas, un pieteicēja pie administratora ir vērsusies jau pēc tam, kad nodokli aprēķināja dienests. Turklāt pieteicējas argumentācija lietas gaitā liecina par pieteicējas uzskatu, ka nodoklis nebija jāmaksā vispār. Tas nozīmē, ka laikā, kad noritēja maksātnespējas process, pieteicēja nemaz nebija apsvērusi nodokļa maksāšanas jautājumu.

Ievērojot minēto, lai arī apgabaltiesas spriedums tiktāl, ciktāl tas paredz, ka nodoklis no kapitāla pieauguma ir sedzams no parādnieka līdzekļiem, ko viņš ir tiesīgs paturēt sev uzturēšanas izmaksu segšanai, ir kļūdains, tomēr tas nav ietekmējis sprieduma rezultātu. Līdz ar to spriedums ir atstājams negrozīts.

[19] Ievērojot spriedumā minētos apsvērumus, Senāts atstāj bez ievērības pieteicējas argumentus par administratora atbildību (Maksātnespējas likuma 29.panta pirmā daļa).

[20] Maksātnespējas administrācija, Tieslietu ministrija un tiesībsargs saistībā ar šo lietu pauduši viedokli, ka pieteicējai nebūtu jāmaksā iedzīvotāju ienākumu nodoklis par maksātnespējas procesa laikā pārdotu nekustamo īpašumu. Tomēr šādi apsvērumi nav pamatoti spriedumā norādīto iemeslu dēļ. Finanšu ministrija, sniedzot atbildi tiesībsargam, savukārt izteikusi vispārīgu viedokli, ka iedzīvotāju ienākumu nodoklis ir jāsamaksā maksātnespējas procesa administratoram. Taču šis viedoklis ir balstīts ļoti vispārīgos apsvērumos, bez jebkādas tiesību normu analīzes. Līdz ar to nav skaidrs, kādā kontekstā jeb uz kāda pamata tas ir pausts un ko tieši Finanšu ministrija domājusi, norādot, ka nodoklis ir jāsamaksā administratoram (piemēram, vai bijusi doma, ka administratoram faktiski jāsedz nodoklis, ja vien parādnieks attiecīgi sadarbojas ar administratoru). Līdz ar to Senātam nav iespējams novērtēt šā viedokļa pamatotību.

Attiecībā uz pieteicējas argumentu par to, ka tiesa šos viedokļus nav ņēmusi vērā, Senāts, pievienojoties apgabaltiesas paustajam, norāda, ka šādi viedokļi tiesai nav saistoši, jo tiesa pati piemēro tiesību normas un sniedz juridisku pamatojumu.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 27.novembra spriedumu, bet [pers. A] kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.