

Tiesu prakse nodokļu lietās

Viktorija Lavrova

PwC nodokļu nodaļas vecākā konsultante

Šajā rakstā piedāvājam īsu apkopojumu par aktuālo tiesu praksi iedzīvotāju [ienākuma nodokļa \(IIN\)](#) piemērošanā.

IIN piemērošana ienākumam, kas netiek saņemts

Ar Senāta lēmumu [atzīts](#) – ja persona noslēdz nekustamā īpašuma (NĪ) atsavināšanas līgumu, vienojoties ar darījuma pusi, ka pirkuma maksa tiks maksāta pa daļām vairāku gadu laikā, taču, pirms ir veikts pirmais maksājums, puses noslēdz atcēlējīgumu, tad IIN pārdevējam nav jāmaksā.

VID ieskatā pārdevējam jāmaksā IIN no visas darījuma summas. Proti, VID atsaucās uz normu, kas paredz šādu pienākumu gadījumā, kad nodokļa maksātājs ienākumu no atsavināšanas darījuma saņem vairāk nekā triju taksācijas periodu laikā, jo tiek uzskatīts, ka ienākuma kopsumma tiek gūta pirmajos trijos taksācijas periodos. Tātad VID ieskatā ienākums bija jāiekļauj deklarācijā un jāpiemēro nodoklis, neskatoties uz to, ka faktiski ienākums netika saņemts.

Tomēr Senāts atzina, ka nodokļu tiesību aktu un specifisko normu jēga un mērķis ir piemērot nodokli personas ienākumam, kas tai faktiski veidojas attiecīgajā taksācijas periodā vai periodos. Ja persona neguva konkrētu ienākumu un vairs negūs, tad nodokļa maksāšanas pienākumam nav tiesiskā pamata. Šāds secinājums attiecas arī uz gadījumiem, kad tiek konstatēts, ka atsavināšanas darījums ir atcelts un netiks īstenots.

Pēc analogijas Senāts atsaucās arī uz [IIN likuma](#) normu, kura paredz – ja darījums nenotiek vai netiek attiecīgi īstenots, tad par ienākumu

no kapitāla pieauguma ir uzskatāms tāds ienākums, kuru nodokļa maksātājs ir saņēmis un kurš viņam nav jāatmaksā. Pretējs uzskats, ka nodoklis jāmaksā, lai arī persona ienākumu nav guvusi un vispār negūs, ir netaisnīgs un acīmredzami pretējs IIN būtībai.

IIN par ienākumu no maksātnespējas procesa laikā pārdota NĪ

Pērn decembrī Senāta Administratīvo lietu departaments izskatīja lietu,² kurā bija izšķirams jautājums, vai nodokļa maksātājam ir pienākums maksāt nodokli no kapitāla pieauguma par ienākumu, kas gūts, pārdodot NĪ maksātnespējas procesa laikā.

Šajā lietā maksātnespējas procesa administrators pārdeva septiņus nodokļa maksātājam piederošus zemesgabalus. Ar VID lēmumu pieteicējam uzlikts pienākums samaksāt budžetā IIN un nokavējuma naudu, kas aprēķināts par ienākumu, kas gūts no maksātnespējas procesa laikā pārdotā NĪ. Nodokļa maksātājs nepiekrita šim lēmumam, uzskatot, ka IIN nav jāmaksā, jo no NĪ pārdošanas maksātnespējas procesa laikā viņš faktiski nebija saņēmis nekādus ienākumus, bet bija cietis tikai zaudējumus, proti, zaudējis NĪ.

Senāts lēmumā atsaucās uz tiesību normām, kas paredz, ka par ienākumu, kas gūts no NĪ atsavināšanas maksātnespējas procesa laikā, jāmaksā IIN – nodoklis no kapitāla pieauguma. Likumdevējs nav paredzējis izņēmumu, kurā nodokļa maksātājs būtu atbrīvojams no IIN maksāšanas par ienākumu, kas gūts no maksātnespējas procesa laikā atsavināta NĪ. Turklāt, nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu, nevar ņemt vērā jebkurus personai radušos izdevumus, bet tikai likumā noteiktos. Tādējādi tas, kā gūtais ienākums tiek iztērēts un vai ar to tiek segtas maksātnespējas procesa izmaksas vai parādsaistības, nevar ietekmēt apliekamā ienākuma noteikšanas kārtību.

Taču Senāts, vērtējot jautājumu par to, no kādiem līdzekļiem nodoklis no kapitāla pieauguma sedzams, spriedumā arī atzīst, ka tiktāl, ciktāl tas skar nodokli no kapitāla pieauguma par ienākumu, kas gūts, maksātnespējas procesa laikā atsavinot NĪ, tiesību normu teksts ir pretrunā likumdevēja plānam un noved pie faktiskās situācijas netaisnīga noregulējuma. Senāts norāda, ka nodoklis no kapitāla pieauguma pēc jēgas atbilst maksātnespējas procesa tiešo izmaksu dabai, tādēļ tas sedzams no līdzekļiem, kas iegūti, atsavinot NĪ. Papildus Senāts vērš uzmanību, ka parastā gadījumā, lai gan nodokli no kapitāla pieauguma var maksāt no jebkuriem līdzekļiem, nodokļa maksātājs var rēķināties ar ienākumiem, kas gūti no NĪ atsavināšanas, lai izpildītu nodokļa samaksas pienākumu. Senāts nesaskata pamatu atšķirīgi raudzīties uz šo gadījumu tikai tāpēc, ka NĪ atsavināšana notiek maksātnespējas procesa ietvaros. Maksātnespējas procesa esībai nebūtu jāliedz iespēja parādniekam izpildīt nodokļa saistību no tiem ienākumiem, kuri šo saistību ir radījuši. Proti, nodoklis no kapitāla pieauguma par ienākumu, kas gūts bankrota procedūras laikā, atsavinot NĪ, būtu jāmaksā no šā paša ienākuma.

Vienlaikus Senāts atzīst, ka apstākļi, 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. Laikā, kad norit maksātnespējas process, parādniekam ir atbilstoši jāsadarbojas ar administratoru, lai informētu par budžetā maksājamo nodokli no kapitāla pieauguma, tā apmēru un nepieciešamību segt šīs izmaksas no parādnieka mantas pārdošanas rezultātā iegūtajiem līdzekļiem.

Jāņem vērā, ka šā gada 1. janvārī stājās spēkā [IIN likuma](#) grozījumi, kuri turpmāk paredzēs, ka ienākums, kas gūts no kapitāla aktīva atsavināšanas fiziskās personas maksātnespējas procesā, ja tā atbrīvota no saistībām saskaņā ar [Maksātnespējas likuma 164. pantu](#), ir ar nodokli neapliekams. Regulējums būs attiecināms uz tādu

kapitāla aktīvu, kas fiziskās personas maksātnespējas procesa ietvaros atsavināts pēc normu spēkā stāšanās dienas. Par šāda ienākuma gūšanas dienu uzskata dienu, kad tiesa pieņēmusi lēmumu par maksātnespējas procesa izbeigšanu.

Šie grozījumi tomēr neietekmē un negroza Senāta pausto, ka ienākums no kapitāla pieauguma, atsavinot aktīvu maksātnespējas procesa ietvaros, būtu ietvaros, būtu apliekams *per se*.

¹Lieta Nr. SKA-198/2022

²Lieta Nr. SKA-45/2022