**Administratīvās tiesas vērtējumam ir pakļauti tikai no Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma izrietoši strīdi par nodokļa parāda maksāšanas pienākumu**

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2017.gada 7.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420376114, SKA-388/2017**

ECLI:LV:AT:2017:1207.A420376114.2.S

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Veronika Krūmiņa

tiesnese Anita Kovaļevska

tiesnese Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 22.septembra lēmuma Nr. 8.69.1‑7/L-24869 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 7.aprīļa spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

1. Pieteicējam [pers. A] ar tiesas 2012.gada 22.oktobra spriedumu tika pasludināts maksātnespējas process. Tā ietvaros 2013.gada maijā tika atsavināts pieteicēja nekustamais īpašums [adrese]. Pieteicējs 2014.gada aprīlī deklarēja 2013.gada ienākumus, tostarp, iesniedzot arī deklarāciju par ienākumiem no kapitāla. Šajā deklarācijā pieteicējs uzrādīja no minētā nekustamā īpašuma atsavināšanas gūtos ienākumus, ar kapitāla aktīvu saistītos izdevumus, kā arī aprēķināja, ka par šiem ienākumiem maksājams iedzīvotāju ienākuma nodoklis 1551,51 lati.
2. Valsts ieņēmumu dienests, pārbaudot pieteicēja deklarāciju, konstatēja, ka avansā samaksātā summa pārsniedz vēlāk aprēķināto nodokli par 2013.gadu, taču starpība ieskaitāma nesamaksātajā iedzīvotāju ienākuma nodoklī par deklarētajiem ienākumiem no kapitāla pieauguma 2013.gada maijā. Izskatot pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumu, dienests norādīja, ka parāds radies sakarā ar nesamaksāto nodokli par kapitāla pieaugumu, kā arī argumentēja, kādēļ iedzīvotāju ienākuma nodoklis maksājams arī par ienākumiem no maksātnespējas procesa ietvaros atsavināta nekustamā īpašuma. Līdz ar to dienests ar 2014.gada 22.septembra lēmumu atstāja negrozītu sākotnējo lēmumu, ar kuru minētā aprēķinu starpība novirzīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa parāda daļējai segšanai.
3. Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par lēmuma atcelšanu. Pieteikumā argumentēts, kādēļ strīdus ienākums no kapitāla pieauguma 2013.gada maijā nav apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.
4. Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2016.gada 7.aprīļa spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedumā norādīti turpmāk minētie apsvērumi.
   1. Lietā ir strīds par to, vai pieteicējam ir pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par ienākumu, kas gūts, pieteicēja maksātnespējas procesa ietvaros pārdodot nekustamo īpašumu.
   2. No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” izriet, ka gadījumā, ja tiek pārdots personai piederošs nekustamais īpašums, personai ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis (nodoklis par ienākumu no kapitāla pieauguma), ja vien uz konkrēto gadījumu neattiecas kāds no likumā paredzētajiem izņēmumiem.
   3. Nodokļu politika ir likumdevēja kompetence. 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, un maksātnespējas procesa pasludināšana ietekmē tikai līdz tam izveidojušos parādu piedziņu un nokavējuma naudas pieaugumu (*Maksātnespējas likuma 134.panta otrās daļas 3.punkts*). Tātad likumdevējs ir apsvēris to, kāda ietekme maksātnespējas procesam ir uz nodokļu maksāšanas pienākumu. Turklāt jāņem vērā, ka tas, ka maksātnespējas procesa ietvaros tiek izpārdota parādnieka manta, lai segtu kreditoru prasījumus, ir pašsaprotama maksātnespējas procesa sastāvdaļa, tātad tā nav netipiska situācija, ko likumdevējs nebūtu varējis iedomāties.
   4. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums saistībā ar ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas nav atkarīgs no tā, vai gūtie līdzekļi faktiski nonāk pārdotā īpašuma īpašnieka rīcībā vai arī tiek novirzīti kādam citam, piemēram, kreditoram. Tiesību normas nodokļa samaksas pienākumu nepadara atkarīgu no tā, kā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtie ienākumi tiek izlietoti. Nav noliedzams, ka fiziskās personas maksātnespējas procesa mērķis citstarp ir dot iespēju parādniekam atbrīvoties no neizpildītajām saistībām un atgūt maksātspēju. Tomēr tas pats par sevi nenozīmē, ka maksātnespējas procesa ietvaros nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtie ienākumi nav apliekami ar nodokli.
   5. Pieteicējs nepamatoti atsaucies uz Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmumā par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2011-15-01 izteiktajām atziņām. Šajā nolēmumā analizētas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas, kas bija spēkā laikā, kad likumdevējs vēl nebija paredzējis, ka nodoklis jāmaksā arī no kapitāla pieauguma. Laikā, kad tika pārdots pieteicēja nekustamais īpašums, tiesiskais regulējums jau bija mainījies, paplašinot ar nodokli apliekamo ienākumu loku, kā arī precīzi atrunājot, kādos gadījumos no nekustamā īpašuma pārdošanas gūtais ienākums ar nodokli nav apliekams. Tādējādi tam, ka konkrētajā gadījumā pieteicēja nekustamais īpašums tika pārdots nevis saimnieciskās darbības ietvaros, bet gan maksātnespējas procesa ietvaros, nav izšķirošas nozīmes.
5. Pieteicējs par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos apsvērumus.
   1. Maksātnespējas procesa ietvaros pieteicējs nebija labprātīgs pārdevējs, bet gan visa tam piederošā manta tika pārdota piespiedu kārtā, lai segtu saistības, kuras pieteicējs pats vairs nevarēja izpildīt. Turklāt visi pieteicēja mantas pārdošanas rezultātā iegūtie līdzekļi pilnā apmērā tika novirzīti kreditoru prasījumu segšanai.
   2. Maksātnespējas procesa ietvaros pieteicējs zaudēja tiesības rīkoties ar visu savu mantu, un šīs tiesības ieguva administrators. Tādējādi pieteicējam nebija iespēju noteikt un kontrolēt atsavināšanas darījuma norisi un tā būtiskās sastāvdaļas, kā arī ietekmēt bankrota procedūrā saņemto naudas līdzekļu sadali, pieteicējam nebija pieejas mantas pārdošanas rezultātā saņemtajiem līdzekļiem.
   3. Fiziskās personas maksātnespējas procesa mērķis ir dot iespēju parādniekam tikt atbrīvotam no saistībām un atjaunot maksātspēju. Savukārt gadījumā, ja personai tiek uzlikts pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par maksātnespējas procesa ietvaros atsavināto nekustamo īpašumu, personai rodas papildus saistības, un minētais mērķis objektīvi nevar būt sasniegts.
6. Valsts ieņēmumu dienests iesniedza paskaidrojumus par pieteicēja kasācijas sūdzību, norādot, ka tā ir nepamatota.

**Motīvu daļa**

1. Izskatāmā lieta ierosināta par Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu, ar kuru, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta ceturto daļu un „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta ceturto daļu, iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa novirzīta nodokļu parāda daļējai segšanai. Vērtējot šāda lēmuma tiesiskumu, parastā gadījumā būtu pārbaudāms, vai pieteicējam bija parāds, kura segšanai dienests bija tiesīgs novirzīt nodokļu pārmaksu, un konstatējot, ka tāds pastāvējis, vai ievēroti citi šādas pārmaksas pārvirzīšanas nosacījumi. Tomēr izskatāmajā lietā, vērtējot parāda esību, ir būtiski, ka nodokļa aprēķinu un pienākumu to maksāt nav noteicis dienests, bet gan to deklarējis pats pieteicējs.
2. Augstākā tiesa iepriekš skaidrojusi, ka nodokļa deklarācija ir vienpusējs akts, ar kuru persona paziņo Valsts ieņēmumu dienestam par gūtajiem ienākumiem un par maksājamo nodokli (*Augstākās tiesas 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr. SKA-26/2015 (A420521111) 21.punkts*). Tiesā izšķirami tikai tādi strīdi par [nodokļu] tiesībām, kuru pamatā ir iestādes lēmums (*Augstākās tiesas 2014.gada 29.janvāra lēmuma lietā Nr. SKA-366/2014 7.punkts, 2014.gada 18.februāra lēmuma lietā Nr. SKA-394/2014 (A420511413) 5.punkts*). Ja nodokļu maksātājs pats deklarējis maksājamu iedzīvotāju ienākuma nodokli, nodokļu administrācijai, ja tā nodokļu auditā vai datu atbilstības pārbaudē nav noteikusi citu nodokļa apmēru vai koriģējusi deklarāciju, nav pamata neievērot deklarēto nodokļu maksājumu saistību (*sal.* *Augstākās tiesas 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr. SKA-26/2015 (A420521111) 21.punkts*). Savukārt deklarācijas iesniedzējs nevar prasīt atmaksāt paša deklarēto un attiecīgi samaksāto nodokļa summu, ja nav labojis iepriekš iesniegto deklarāciju (*Augstākās tiesas 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr. SKA-26/2015 (A420521111) 22.punkts*). Ja deklarācijas iesniedzējs to nav labojis, ne arī dienests konstatējis deklarācijā nepareizi aprēķinātu nodokli, tiesai, pārbaudot lēmuma par pārmaksas pārvirzīšanu tiesiskumu, vairs nav pamata pārvērtēt, vai nodokļa parādu veidojošais iedzīvotāju ienākuma nodoklis deklarēts pareizi. Proti, nodokļu maksātāja vēlāk radušās šaubas par saviem nodokļa aprēķiniem, ja tas nav izmantojis deklarācijas labošanas iespēju, nav nododamas tiesas kontrolei arī tiesvedībā par nodokļa pārmaksu novirzīšanu šāda parāda segšanai.
3. Administratīvo tiesu praksē atsevišķos gadījumos tikusi pieļauta tiesas kontrole arī pār tādu nodokļa maksāšanas pienākumu, kuru nodokļu maksātājs atzinis deklarācijā un attiecīgi izpildījis. Tomēr šajos gadījumos tiesa konstatējusi īpašus apstākļus, kas pamatoja šāda izņēmuma piemērošanu. Proti, nodokļu pārmaksu jautājuma kontekstā ir vērtēti gadījumi, kuros nodokļu maksātājs apšaubījis paša deklarēto nodokļa maksāšanas pienākumu, jo aicinājumu iesniegt attiecīgu deklarāciju sākotnēji izteikusi nodokļu administrācija un nodokļu maksātājs, iesniedzot prasīto deklarāciju un pat samaksājot nodokli, vēlējies izvairīties no iespējamām nodokļu sankcijām audita gadījumā. Šajās lietās ņemts arī vērā, ka nodokļu maksātāja deklarācija iesniegta laikā, kad izpratne par nodokļu deklarācijas nozīmi un sekām nebija skaidrota un nostiprinājusies tiesu praksē, bet pēc tā termiņa ierobežojuma dēļ vairs nebija iespējams ne nodokļu maksātājam labot deklarāciju, ne dienestam veikt nodokļu revīziju par strīdus periodu. Minēto iemeslu dēļ tiesas atzina, ka šādos apstākļos vienlaikus ar jautājumu par pārmaksu pārvirzīšanu veicama tiesas kontrole arī pār nodokļa maksāšanas pienākumu pēc būtības (*Augstākās tiesas 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr. SKA-26/2015 (A420521111) 24.punkts, 2017.gada 26.oktobra spriedums lietā Nr. SKA-98/2017 (A420575812) 11.punkts*).
4. Izskatāmajā lietā, ciktāl secināms no tiesas konstatētā, pieteicējs strīdus ienākumu deklarēja un maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli aprēķināja nevis pēc iestāžu aicinājuma, bet gan pēc savas iniciatīvas, kā arī nav labojis savu deklarāciju. Turklāt deklarācija iesniegta 2014.gada aprīlī, bet dienesta galīgais lēmums pieņemts 2014.gada septembrī, proti, pēc Augstākās tiesas 2014.gada 18.februāra lēmumā lietā Nr. SKA-394/2014 skaidrotā, ka tiesā pārbaudāms vienīgi tāds strīds par nodokļu maksāšanas pienākumu, kas izriet no nodokļu administrācijas lēmuma, ar kuru šāds pienākums noteikts. Arī pēc 2015.gada 30.marta, kad Augstākā tiesa spriedumā lietā Nr. SKA-26/2015 izskatāmajai lietai būtiski līdzīgos apstākļos skaidrojusi nodokļa maksātāja tiesības iebilst pret savu deklarācijā uzrādīto nodokli, nodokļu maksātājam vēl nebija zudušas tiesības labot savu deklarāciju. Līdz ar to šādos apstākļos nav saskatāms pamats atkāpties no ienākumu deklarēšanas fakta sekām un jautājums par parāda rašanos (nodokļu maksāšanas pienākumu kā tādu) vairs nebūtu izvērtējams tiesā. Attiecīgi tiesvedībā par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu ir nozīme pārbaudīt vienīgi to, vai dienests tiesiski novirzījis starpību starp samaksāto avansu un vēlāk aprēķināto (deklarēto) nodokli pieteicēja deklarēto, bet nesamaksāto nodokļu parāda daļējai segšanai.
5. Tiesa, reaģējot uz pieteikumā izteiktajiem argumentiem par nodokļu parāda neesību, spriedumā kā galveno strīdus jautājumu analizējusi to, vai ienākums no maksātnespējas procesa ietvaros atsavināta nekustamā īpašuma ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Pieteicējs nav izteicis iebildumus pret pašas nodokļa pārmaksas pārvirzīšanas tiesiskumu, tādēļ arī tiesa par to nav sniegusi izvērstus argumentus. Tiesas ir izvērtējusi visus būtiskos pieteicēja argumentus, kuri būtu varējuši ietekmēt tiesas spriedumu pēc būtības. Šādos apstākļos tiesas sprieduma atcelšanai nav pamata.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 7.aprīļa spriedumu, bet [persona A] kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.