**Pēc tā iegādes sadalīta nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšana iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinam**

Tā kā likumdevējs nav detalizējis, kā noteikt nekustamā īpašuma daļas iegādes vērtību gadījumā, ja īpašums pēc iegādes tiek sadalīts, īpašuma iegādes vērtība – pirkuma līgumā norādītā summa par nesadalīto īpašumu – ienākuma no kapitāla aprēķina vajadzībām var tikt sadalīta proporcionāli katra īpašuma platībai. Nekustamā īpašuma platība ir vienkārši nosakāms, efektīvi administrējams un universāls nekustamā īpašuma vērtības kritērijs.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2025.gada 14.aprīļa**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420209621, SKA‑81/2025**

[ECLI:LV:AT:2025:0414.A420209621.11.S](https://gateway.elieta.lv/api/v1/PublicMaterialDownload/ff38b35e-83b4-49fc-96e9-7a6e54ccd607)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Rudīte Vīduša, senatores Anita Kovaļevska un Indra Meldere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 13.jūlija lēmuma Nr. 31.1-22.13/22.13/7777 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 15.maija spriedumu.

Aprakstošā daļa

*Lietas apstākļi*

[1] Pieteicējs [pers. A] 2006.gadā iegādājās nekustamo īpašumu „[Nosaukums A]”. 2007.gadā pieteicējs no tā atdalīja nekustamo īpašumu „[Nosaukums B]”. 2019.gadā pieteicējs līdz ar citiem īpašuma objektiem atsavināja nekustamo īpašumu „[Nosaukums A]” tā atlikušajā platībā.

Valsts ieņēmumu dienests ar 2021.gada 13.jūlija lēmumu Nr. 31.1‑22.13/22.13/7777 (administratīvais akts tā galīgajā redakcijā) noteica pieteicējam pienākumu iemaksāt valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli un nokavējuma naudu. Nodoklis aprēķināts no nekustamā īpašuma atsavināšanas un iegādes summas starpības, savukārt iegādes summa noteikta kā tāda daļa no sākotnēji nesadalītā īpašuma iegādes summas, kas proporcionāla vēlāk nodalītā un atsavinātā īpašuma platībai iepretim nesadalītā īpašuma platībai.

[2] Pieteicējs vērsās administratīvajā tiesā, lūdzot atcelt Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu. Pieteikums pamatots ar apsvērumu, ka iegādes vērtības noteikšana katrai sākotnējā nekustamā īpašuma daļai tikai atbilstoši platībai nav pareiza, jo viena no daļām – atsavinātais atlikušais nekustamais īpašums „[Nosaukums A]” – ir būtiski vērtīgāka tajā esošo kūdras iegulu dēļ.

*Administratīvās apgabaltiesas spriedums*

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2023.gada 15.maija spriedumu pieteikumu noraidīja.

Tiesa atzina, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmums ir pareizs, jo apstākļos, kad tiesību normas precīzi neregulē iegādes vērtības noteikšanu gadījumā, ja nekustamais īpašums ticis sadalīts, ir tikai loģiski, saprātīgi un taisnīgi nekustamā īpašuma iegādes summu dalīt ar iegādātajām nekustamā īpašuma platības vienībām.

*Pieteicēja kasācijas sūdzības argumenti*

[4] Pieteicējs par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Tajā norādīti turpmāk minētie pamati sprieduma atcelšanai.

[4.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmā daļa ir vienīgā norma, kas šajā gadījumā nosaka iedzīvotāju ienākuma nodokļa, proti, nodokļa no kapitāla pieauguma, aprēķināšanu, un tā neprecizē, kā būtu nosakāma aktīva iegādes vērtība tā vēlākas sadalīšanas gadījumā. Tātad pastāv likuma robs, un apgabaltiesa to aizpildījusi nepareizi.

Tiesas un Valsts ieņēmumu dienesta izmantotā metode nav pamatota ar tiesību normām. Vienīgais tiesiskais pamatojums, kas sniegts apgabaltiesas spriedumā, ir strīda jautājuma izšķiršanā nenozīmīga atsauce uz to, ka ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmajā daļā lietoto jēdzienu „iegādes vērtība” likumdevējs ir domājis tieši pirkuma līgumā norādīto pirkuma maksu.

Nevar ignorēt atšķirīgu īpašumu vērtību. Apgabaltiesas izmantotais iegādes vērtības noteikšanas princips – tikai pēc atsavinātā nekustamā īpašuma platības īpatsvara sākotnējā īpašumā – nav pašsaprotams. Likumdevējs pats citā gadījumā ir akceptējis nekustamā īpašuma daļas vērtības noteikšanu atbilstoši novērtējumam (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta ceturtā daļa).

Objektīva nodokļa noteikšana iespējama tikai pēc tam, kad tiktu atsavināts arī otrs jaunizveidotais nekustamais īpašums, proti, no abu atsevišķo īpašumu atsavināšanas vērtības atskaitot sākotnējā īpašuma iegādes vērtību.

Gadījumā, ja tādu metodi nav iespējams izmantot, var analoģiski likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta ceturtajā daļā ietvertajam principam izmantot sertificēta nekustamā īpašuma vērtētāja vērtējumu atsevišķajiem izveidotajiem īpašumiem un piemērot korekciju, lai noteiktā iegādes vērtība kopā atbilstu sākotnējai kopējai iegādes vērtībai.

[4.2] Tiesa pieļāvusi būtiskus procesuālo tiesību normu pārkāpumus.

Tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 251.panta piekto daļu, kas prasa spriedumu pamatot ar tiesību nomām. Šāda pamatojuma spriedumā nav. Tiesa šo normu nav ievērojusi arī tādēļ, ka nav analizējusi un nav pat pieminējusi pieteicēja apelācijas sūdzības argumentus.

Tiesiskā pamatojuma trūkums vienlaikus ir arī patvaļas aizlieguma principa pārkāpums (Administratīvā procesa likuma 9.pants) un objektīvās izmeklēšanas principa pārkāpums (Administratīvā procesa likuma 103.panta otrā daļa).

*Valsts ieņēmumu dienesta paskaidrojumi*

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos kasācijas sūdzību neatzīst. Dienests norāda, ka apgabaltiesas spriedumā ir ietverts vērtējums pieteicēja argumentiem.

**Motīvu daļa**

[6] Lietā izšķirams jautājums, kā noteikt nekustamā īpašuma iegādes vērtību iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķina vajadzībām atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmajai daļai gadījumā, ja nekustamais īpašums iegādāts par noteiktu pirkuma līgumā norādītu summu, bet pēc tam sadalīts.

[7] Lietā būtībā nav strīda, ka vienīgā norma, kas tieši piemērojama šajā gadījumā, ir likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmā daļa. Tā paredz vispārīgu principu, ka apliekamo ienākumu jeb kapitāla pieaugumu veido starpība starp kapitāla aktīva atsavināšanas cenu un iegādes vērtību līdz ar veiktajiem ieguldījumiem. Norma ietver objektīvā neto principu, kas paredz, ka apliek ienākumu, kas paliek pāri pēc ar ienākuma gūšanu saistīto izdevumu atskaitīšanas (sal. *Satversmes tiesas 2022.gada 7.janvāra sprieduma lietā Nr.*[*2021-06-01*](https://www.satv.tiesa.gov.lv/web/viewer.html?file=https://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2021/02/2021-06-01_Spriedums.pdf#search=) *14.punkts*).

Tātad minētā norma ir tieši piemērojama šīs lietas apstākļiem. Tas ir likumdevēja ziņā – formulēt normu konkrētākā vai vispārīgākā veidā. Vispārīgi formulēta norma, kā tas ir šajā gadījumā, aptvers plašu gadījumu loku, bet tās piemērošana parasti prasīs individuālo apstākļu pakārtošanu normas tiesiskajam sastāvam, normu saprātīgi, t.i., metodoloģiski pareizi, interpretējot.

Tā kā apgabaltiesa normu ir piemērojusi, nav pamata uzskatīt, ka apgabaltiesas spriedumam nav tiesiskā pamatojuma. Ir pārbaudāms, vai apgabaltiesa normu ir piemērojusi pareizi.

[8] No apgabaltiesas sprieduma un procesa dalībnieku argumentiem redzams, ka būtībā gan procesa dalībnieki, gan apgabaltiesa norāda uz nepieciešamību taisnīgi noteikt nekustamā īpašuma iegādes vērtību (no ienākuma atskaitāmo ar tā gūšanu saistīto izdevumu apmēru), bet atšķiras viedokļi par to, kā būtu taisnīgi.

Tā kā atsavinātais nekustamais īpašums ir tikai daļa no iepriekš iegādātā nekustamā īpašumā, trūkst tieši šim nodalītajam īpašumam atbilstošas iegādes vērtības.

Pieteicējs būtībā neiebilst apgabaltiesas norādei, ka iegādes vērtība ir nosakāma atbilstoši pirkuma līguma summai, taču strīds ir par pirkuma līgumā minētās summas attiecināšanu uz katru sadalītā īpašuma daļu. Arī Senāts piekrīt, ka pirkuma līgumā norādītā summa tieši atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmajai daļai ir ņemama par pamatu iegādes vērtības noteikšanai. Vienīgais izšķiramais jautājums līdz ar to ir – kāda daļa no šīs summas ir attiecināma uz vēlāk sadalītā īpašuma katru atsevišķo daļu, ja pirkuma līgumā šāda sadalījuma nebija.

Apgabaltiesa ir piekritusi Valsts ieņēmumu dienesta viedoklim, ka atsavinātā nekustamā īpašuma iegādes vērtība nosakāma atbilstoši vienīgi platībai (tās daļai sākotnējā nesadalītajā īpašumā), turpretim pieteicējs uzskata, ka taisnīgi ir ņemt vērā atsavinātā nekustamā īpašuma īpatnību, kas būtiski paaugstinot tā vērtību, proti, kūdras iegulas.

[9] Platība ir jebkuram nekustamajam īpašumam piemītošs raksturlielums. Tieši tādēļ, ka tas ir ikviena nekustamo īpašumu neatņemami raksturojošs universāls lielums, var piekrist apgabaltiesai, ka ir saprātīgi to ņemt vērā arī saistībā ar iegādes vērtību. Proti, var saprātīgi pieņemt, ka, jo lielāka zemesgabala platība, jo lielāka zemesgabala vērtība. Tādēļ, no vienas puses, Senāts nesaskata, ka pats par sevi šis kritērijs sākotnējās iegādes vērtības sadalei būtu nepareizs. Tas ir vienkārši un skaidri nosakāms ikvienam īpašumam.

[10] No otras puses, vispārīgi var piekrist arī pieteicēja apsvērumam, ka objektīvā iegādes vērtības noteikšanā principā varētu tikt ņemti vērā arī citi pirkuma brīdī pircējam un pārdevējam zināmie un apspriestie nekustamā īpašuma raksturlielumi, kuri – kā no vispārējiem saimnieciskiem apsvērumiem var pieņemt – bija ietekmējuši pirkuma līgumā noteikto pirkuma summu.

Šādi apsvērumi būtībā atbilst likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmajā daļā ietvertajam objektīvā neto principam: no katra kapitāla aktīva atsavināšanas cenas būtu jāatskaita tā patiesā iegādes vērtība; ja tikai daļai no īpašuma piemīt vērtību būtiski paaugstinoša īpašība, tā būtu saistāma arī ar apliekamā ienākuma noteikšanu gan attiecībā uz iegādi, gan atsavināšanu.

[11] Tomēr, sistēmiski aplūkojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” regulējumu un uz likumā ietvertā deleģējuma pamata izdoto Ministru kabineta noteikumu (jo īpaši Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība”) regulējumu, Senāts nesaskata, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmā daļa šobrīd to paredzētu un pieļautu.

Kā redzams no iedzīvotāju ienākuma nodokļa regulējuma, likumam gandrīz visā tā apjomā un arī Ministru kabineta noteikumiem ir raksturīgs, ka tie ietver pietiekami konkrētus noregulējumus tiem gadījumiem, kad likumdevējs uzskatījis par nepieciešamu nodokļa noteikšanā ņemt vērā kādus īpašus apstākļus. Tas vērojams gan attiecībā uz apliekamo un neapliekamo ienākumu veidu noteikšanu, gan apliekamā ienākuma apmēra noteikšanu.

Tas izskaidrojams gan ar to, ka nodokļa piemērošanai kā personas īpašuma tiesības ierobežojošam pasākumam jābūt pietiekami skaidrai un precīzai, gan ar to, ka nodokļa aprēķināšanai un administrēšanai nebūtu jākļūst par nesamērīgu slogu nedz nodokļa maksātājiem, nedz nodokļu administrācijai. Efektīva un pietiekami vienkārša nodokļa iekasēšana ir būtiska leģitīma interese, kas attaisno atkāpes no pilnīgi objektīvas kapitāla aktīvu iegādes vērtības noskaidrošanas.

Tāpat jāņem vērā, ka neskaidrības, kas izskatāmajā gadījumā radušās nekustamā īpašuma sadales rezultātā, lielā mērā ir bijušas atkarīgas arī no darījumu dalībnieku un jo īpaši paša pieteicēja izvēles to privātās autonomijas ietvaros. Proti, arī darījumu dalībniekiem un nekustamā īpašuma īpašniekam ir iespēja ietekmēt to, cik skaidra ir īpašuma vērtības noteikšana un definēšana nekustamā īpašuma iegādes, sadales un ar to saistītu darījumu gadījumā. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmā daļa un ar tās piemērošanu saistītās normas visupirms balstās tieši uz līgumā noteiktās iegādes vērtības izmantošanu.

[12] Nekustamā īpašuma vērtību var ietekmēt ļoti daudz dažādu apstākļu. Līdztekus šajā lietā apskatītajiem apstākļiem – platībai un derīgo izrakteņu iegulām – tā vērtību var ietekmēt gan atrašanās vieta no dažādiem aspektiem (atrašanās noteiktā ģeogrāfiskā vietā, noteiktos attālumos no apdzīvotām vietām, satiksmes un sakaru infrastruktūras, dažādiem komercobjektiem, kaitējošiem piesārņojuma avotiem, degradētām vai ainaviskām teritorijām utt.), gan dažādiem citiem apstākļiem, kas padara to piemērotu vai nu dzīvošanai, vai dažādu veidu saimnieciskajai darbībai, jo īpaši – tiesiski pieļaujamais izmantošanas veids, tāpat arī īpašuma sakoptība, dažādu citu īpašumā esošu dabisko bagātību esība vai neesība (ne tikai derīgie izrakteņi, bet arī vērtīgs reljefs, augājs utt.) vai īpašuma apbūve un labiekārtojums. Tāpat jāņem vērā, ka īpašuma vērtība objektīvi ir atkarīga arī no tirgus situācijas (pieprasījuma un piedāvājuma). Tieši tādēļ nekustamā īpašuma vērtības noteikšana ir komplekss uzdevums, to veic profesionāli nekustamā īpašuma vērtētāji.

Darījumos ar nekustamo īpašumu darījuma dalībnieki parasti ņem vērā arī subjektīvos apsvērumus par īpašuma cenu vai citiem apstākļiem.

Ņemot vērā minēto, ir pamats domāt, ka gadījumā, ja likumdevējs būtu vēlējies, lai papildus universālam un vienkārši piemērojamam kritērijam – nekustamā īpašuma platībai – nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanā tiktu ņemti vērā arī citi vērtību ietekmējoši kritēriji, tas to būtu konkrēti noregulējis. Proti, citu kritēriju piemērošana prasa izšķiršanos par to, pēc kādiem principiem tādā gadījumā būtu jārīkojas. Tas prasa kompleksus sistēmiskus apsvērumus, kuru izdarīšana ir tieši likumdevēja ziņā.

Pieteicējs salīdzinoši norāda uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta ceturto daļu. No minētās normas konstatējams, ka likumdevējs ir izšķīries par īpašu noregulējumu gadījumos, kad tiek pārdots nekustamais īpašums, kura sastāvā ir lauksaimniecības zeme. Tā kā atbilstoši 11.7panta trešajai daļai ienākums, kas gūts, atsavinot lauksaimniecības zemi, nav apliekams ar nodokli, likumdevējs ir izšķīries 11.7panta ceturtajā daļā paredzēt, kā rīkoties gadījumos, kad tikai daļa no atsavinātā nekustamā īpašuma ir lauksaimniecības zeme, proti, norma paredz divus veidus, kā noteikt šādas zemes vērtības īpatsvaru kopējā nekustamā īpašuma vērtībā.

Senāts nepiekrīt pieteicējam, ka šī norma norāda uz likumdevēja pieļāvumu līdzīgi nekustamā īpašuma daļas vērtību noteikt arī citos gadījumos. Tieši otrādi: tas, ka likumdevējs ir īpašuma daļas īpatsvaru noteikšanu īpaši noregulējis tieši šādā gadījumā, rāda, ka citi gadījumi ir atstāti bez šāda regulējuma. Dažādu īpašuma daļu dažāda vērtība atkarībā no dažādiem apstākļiem nav netipisks gadījums. Ja likumdevējs būtu gribējis katrā tādā gadījumā, kad ienākuma noteikšana ir izdarāma katrai īpašuma daļai atsevišķi, šādu atšķirīgu vērtību ņemt vērā, tas to būtu attiecīgi noregulējis. Turklāt jānorāda, ka 11.7panta ceturtās daļas gadījums ir salīdzinoši vienkāršs iepretim gadījumiem, kad aktuāla varētu būt kompleksa īpašuma vērtības noteikšana, tādēļ tā arī ir salīdzinoši vienkārši regulējama. Proti, lauksaimniecības zeme tiek īpaši ņemta vērā tieši tādēļ, ka ienākums no tās atsavināšanas vispār nav apliekams ar nodokli, un tādā gadījumā ir būtiski nodalīt to īpašuma daļu, kas saistāma ar vispār neapliekamo ienākumu. Turklāt no normas redzams, ka viena no normā paredzētajām īpašuma daļu un attiecīgi apliekamā un neapliekamā ienākuma nodalīšanas metodēm ir tieši atšķirīgo īpašuma daļu nodalīšana proporcionāli platībai, respektīvi, izmantojot platību kā universāli piemērojamu kritēriju, kuru kā saprātīgi piemērojamu metodi pamatoti norādījusi apgabaltiesa arī izskatāmajā gadījumā.

[13] Ievērojot minēto, pieteicēja argumenti par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmās daļas nepareizu piemērošanu un to, ka spriedums nav pamatots ar tiesību normu, ir noraidāmi.

[14] Pieteicējs norāda, ka apgabaltiesa nav novērtējusi un pat pieminējusi pieteicēja apelācijas sūdzības argumentus.

Lai arī pieteicējs apelācijas sūdzībā ir ietvēris izvērstu argumentāciju, tā būtībā ir par to, kā konkrētā gadījumā būtu interpretējama un piemērojama likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmā daļa. Tas ir viens un tas pats pieteicēja norādīts pamats Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanai, tikai ar plašāku argumentējošu skaidrojumu pieteicēja pozīcijai. Veids, kādā apgabaltiesa vērtējusi normas piemērošanu, ietver pietiekami skaidru tiesas atbildi par to, ka pieteicēja pozīcija šajā sakarā ir noraidāma. Līdz ar to sprieduma pamatojums ir saprotams un pietiekams, pat ja nav plašāk izvērsts tieši atbilstoši pieteicēja argumentācijai.

Līdz ar to Senāts neuzskata, ka atsevišķu argumentācijas daļu neizvērtēšana ir būtisks procesuāls pārkāpums, kas varēja ietekmēt lietas rezultātu un varētu būt pamats sprieduma atcelšanai.

[15] Apkopojot minēto, secināms, ka apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata, jo tiesa ir pareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmo daļu izskatāmā gadījuma apstākļiem. Proti, ja nekustamais īpašums pēc iegādes tiek sadalīts, tā iegādes vērtība – pirkuma līgumā norādītā summa par nesadalīto īpašumu – ienākuma no kapitāla aprēķina vajadzībām var tikt sadalīta proporcionāli katra īpašuma platībai, jo platība ir vienkārši nosakāms, efektīvi administrējams un universāls nekustamā īpašuma vērtības kritērijs. Citu īpašuma vērtības kritēriju vērā ņemšana ir atkarīga no likumdevēja izšķiršanās izveidot precīzāku un elastīgāku vērtības noteikšanas sistēmu.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 15.maija spriedumu, bet [pers. A] kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.