**Ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas nodošanas glabāšanā zvērinātam notāram ietekme uz pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no kapitāla pieauguma**

Apstāklis, ka persona ir piekritusi tādam gūtā ienākuma izlietošanas veidam, lai atrisinātu privāttiesisko strīdu, neietekmē personas publiski tiesisko pienākumu aprēķināt un samaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no visiem ienākumiem, ko likumdevējs noteicis kā ar nodokli apliekamus ienākumus. Citiem vārdiem sakot, tas, ka persona viena civiltiesiskā darījuma rezultātā gūtos ienākumus izlieto citu civiltiesisko attiecību noregulēšanai, neatbrīvo personu no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas pienākuma, ja gūtie ienākumi ir apliekami ar nodokli.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 23.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420195715, SKA-189/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1023.A420195715.8.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:1023.A420195715.8.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Diāna Makarova, Veronika Krūmiņa, Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 11.marta lēmuma Nr. 22.10/L-11237 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 22.janvāra spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai [pers. A] veica auditu par ienākumu no kapitāla pieauguma saistībā ar 1/2 domājamās daļas no nekustamā īpašuma [adrese], atsavināšanu 2012.gada septembrī–2013.gada janvārī. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 11.marta lēmumu Nr. 22.10/L-11237, ar kuru pieteicējai papildus aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, nokavējuma un soda nauda.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 22.janvāra spriedumu pieteikumu apmierināja daļēji. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Lietā nav strīda par to, ka pieteicējas ienākums no 1/2 domājamās daļas no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Strīds ir par to, vai, nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu, ir jāņem vērā pieteicējas izdevumi par piesaistītā starpnieka (māklera) sniegtajiem pakalpojumiem un vai par pieteicējas ienākumu atzīstama pirkuma maksas daļa, kas bija nodota glabāšanā zvērinātam notāram.

[3.2] Kapitāla aktīva iegādes vērtībā iekļaujamie izdevumi ir noteikti likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9pantā. Šajos izdevumos nav paredzēti tādi izdevumi, kas ir saistīti ar nekustamā īpašuma atsavināšanu, tostarp izdevumi par māklera sniegtajiem pakalpojumiem. Atbilstoši minētajai tiesību normai izdevumi par māklera pakalpojumiem nav pielīdzināmi arī nekustamajā īpašumā veiktajiem ieguldījumiem. Tas nozīmē, ka pieteicējas samaksātie 15 000 *euro* par māklera sniegtajiem pakalpojumiem nav ņemami vērā, nosakot pieteicējas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienesta lēmums šajā daļā ir tiesisks un pamatots.

[3.3] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 16.1panta pirmo daļu par ienākuma gūšanas dienu uzskatāma diena, kad maksātājs saņem naudu. Tātad, lai atzītu, ka zvērinātam notāram glabāšanā nodotie 25 000 *euro* ir uzskatāmi par pieteicējas ienākumu, nepieciešams noskaidrot, vai pieteicēja šos naudas līdzekļus ir saņēmusi Valsts ieņēmumu dienesta norādītajā taksācijas periodā.

No pieteicējas un nekustamā īpašuma pircēja starpā noslēgtā pirkuma līguma, kā arī no darījuma konta apkalpošanas līguma secināms, ka zvērinātam notāram glabāšanā nodotie 25 000 *euro* ir pirkuma maksas par nekustamā īpašuma atsavināšanu daļa. Šī naudas summa 2013.gada janvārī, proti, taksācijas periodā, par ko Valsts ieņēmumu dienests veicis nodokļa aprēķinu, pieteicējai faktiski netika izmaksāta. Līdz ar to nav pamata apgalvot, ka pieteicēja šajā taksācijas periodā ir guvusi 25 000 *euro* ienākumus. Turklāt ar Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016.gada 9.jūnija lēmumu civillietā apstiprinātais pieteicējas un otras kopīpašnieces izlīgums paredz no zvērinātam notāram glabāšanā pieteicējas nodotajiem 25 000 *euro* pieteicējai izmaksāt tikai 11 250 *euro*. Tādējādi Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti zvērināta notāra kontā ieskaitītos 25 000 *euro* aplicis ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, tāpēc Valsts ieņēmumu dienesta lēmums šajā daļā ir atceļams.

[4] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru par pieteicējas izdevumiem netika atzīti māklerim samaksātie 15 000 *euro*.

Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa ir nepareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.punktu (acīmredzot domāta piektā daļa), kas paredz, ka kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu, tostarp komisijas nauda un citi līdzīgi izdevumi. Tātad arī par māklera pakalpojumiem samaksātie naudas līdzekļi ir atzīstami par nekustamā īpašuma iegādes izdevumiem, par kuriem ir samazināms ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums.

[5] Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru atzīts, ka zvērinātam notāram glabāšanā nodotie naudas līdzekļi nav apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa ir pareizi atzinusi, ka zvērinātam notāram pārskaitītie naudas līdzekļi ir nekustamā īpašuma pirkuma maksas daļa, kas zvērinātam notāram pārskaitīta, izpildot pirkuma līgumā paredzēto samaksas kārtību. Novērtējot pirkuma līguma un darījuma konta apkalpošanas līguma nosacījumus kopsakarā ar kontu izdrukām un zemesgrāmatā izdarītajiem ierakstiem, konstatējams, ka pirkuma maksa pirkuma līgumā noteiktajā kārtībā darījuma kontā tika iemaksāta līdz 2012.gada 14.decembrim, savukārt kredītiestāde, ievērojot darījuma konta apkalpošanas līgumā paredzēto kārtību, līdz 2013.gada 30.janvārim ir veikusi darījuma summas pārskaitījumus, tostarp 25 000 *euro* pārskaitot zvērinātam notāram. Tādējādi ir neapstrīdams fakts, ka pircējs ir veicis pirkuma maksas samaksu pieteicējai un pieteicēja ir guvusi ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu. No darījuma dokumentiem un kontu izdrukām redzams, ka 25 000 *euro* zvērinātam notāram pārskaitīti 2013.gada 3.janvārī. Tātad saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 16.1panta pirmo daļu tieši šī diena ir atzīstama par dienu, kad pieteicēja ir guvusi 25 000 *euro* ienākumu. Apstāklis, ka minētā summa ieskaitīta nevis pieteicējas, bet zvērināta notāra kontā, par pretējo neliecina, jo tā ir pieteicējas brīva izvēle, kā rīkoties ar saviem naudas līdzekļiem. Arī tas, ka pēc pirkuma darījuma noslēgšanas starp pieteicēju un otru nekustamā īpašuma kopīpašniece tika noslēgts izlīgums par savstarpējiem norēķiniem, neatbrīvo pieteicēju no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas par pirkuma līgumā paredzētās pirkuma maksas saņemšanu.

Nonākot pie pretējiem secinājumiem, apgabaltiesa ir nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 16.1panta pirmo daļu, nav piemērojusi šā likuma 31.1panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otro daļu un 32.panta pirmo, piekto un septīto daļu, kā arī ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu, jo ir nepareizi novērtējusi darījuma dokumentus, no kuriem skaidri izriet, ka nekustamā īpašuma pircējs ir samaksājis pirkuma maksu, kas atbilstoši pirkuma līgumam ir pieteicējai pienākošies naudas līdzekļi.

[6] Pieteicēja paskaidrojumos par kasācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienesta argumentiem nepiekrīt.

[7] Arī Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību nepiekrīt pieteicējas argumentiem, norādot, ka pieteicēja kļūdaini interpretē likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta piektās daļas pirmo teikumu.

**Motīvu daļa**

[8] Kasācijas tiesvedības ietvaros ir noskaidrojami divi jautājumi. Pirmkārt, vai izdevumi par māklera pakalpojumiem ir iekļaujami atsavinātā nekustamā īpašuma iegādes vērtībā. Otrkārt, vai apstāklis, ka pieteicējai pienākošās pirkuma maksas daļa noteiktajā taksācijas periodā netika faktiski izmaksāta pieteicējai, bet gan tika nodota glabāšanā zvērinātam notāram, apliecina, ka pieteicēja šajā taksācijas periodā nav guvusi attiecīgos ienākumus.

I

[9] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmo daļu kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā. Tātad ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā kapitāla pieauguma aprēķinā svarīgi ir trīs lielumi: kapitāla aktīva atsavināšanas cena, iegādes vērtība un tajā veikto ieguldījumu vērtība kapitāla aktīva turēšanas laikā.

Izdevumi, kas iekļaujami kapitāla aktīva iegādes vērtībā, uzskaitīti likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta piektajā daļā, savukārt izdevumi, kas iekļaujami kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtībā, uzskaitīti šā panta 5.1daļā. Likumdevējs šīs izdevumu pozīcijas ir noteicis pietiekami skaidri, izdevumu pozīciju uzskaitījums ir galīgs (*Senāta 2020.gada 17.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-100/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0617.A420316115.4.S) 9.punkts*).

Pieteicēja vēlas iekļaut izdevumos arī māklera pakalpojumu vērtību. Māklera pakalpojumu saņemšana ir saistāma ar īpašuma pārdošanas darījuma noslēgšanu. Līdz ar to ir redzams, ka māklera pakalpojums nav saistāms ar īpašuma iegādi, tāpat šāds izdevums arī neveido ieguldījumu kapitālā. Senātam nav pamata atzīt, ka šajā gadījumā tiesiskais regulējums ir nepilnīgs. Apliekamā ienākuma no kapitāla aprēķināšana apzināti ir veidota atšķirīgi no saimnieciskās darbības ietvaros gūto ienākumu aprēķināšanas metodikas, kas sevī ietver ievērojami plašāku izdevumu pozīciju skaitu, arī dažādu vispārīga rakstura izdevumu segšanu (piemēram, biroja izmaksas, juridisko un grāmatvedības ārpakalpojumu izmaksas, dažādas preču pārdošanas izmaksas, tostarp māklera pakalpojumu apmaksa). Ienākuma no kapitāla aprēķinā tiek iekļautas vienīgi tādas izdevumu pozīcijas, kas tiešā veidā ir attiecināmas uz tiesību normās norādītajiem izdevumu veidiem. Paplašināta tiesību normu tulkošana, iekļaujot izdevumos arī citas izdevumu grupas, šādā situācijā nav pamatota (*turpat*).

Līdz ar to apgabaltiesa, atzīstot, ka izdevumi par māklera sniegtajiem pakalpojumiem kapitāla pieauguma aprēķinā nav ņemami vērā, ir pareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta piekto daļu, tāpēc pieteicējas kasācijas sūdzība nav pamatota un ir noraidāma.

II

[10] Apgabaltiesa, atzīstot, ka nekustamā īpašuma pirkuma maksas daļa 25 000 *euro* apmērā nav apliekama ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ir pamatojusies uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 16.1panta pirmo daļu.

Šī tiesību norma noteic, ka par ienākuma gūšanas dienu uzskatāma diena, kad maksātājs saņem naudu vai citas lietas, ja šajā pantā nav noteikts citādi.

Apgabaltiesa ir konstatējusi, ka 2012.gada 4.decembrī starp pieteicēju un nekustamā īpašuma pircēju noslēgtajā pirkuma līgumā ir paredzēts, ka pirkuma maksas daļa 25 000 *euro* tiek pārskaitīta uz zvērināta notāra kontu. Darījuma konta apkalpošanas līgumā, kas noslēgts starp pieteicēju, otru nekustamā īpašuma pārdevēju [pers. B], pircēju, aizdevēju un AS „SEB banka”, paredzēts, ka pircējs un aizdevējs visu pirkuma maksu iemaksā AS „SEB banka” kontā un banka apņemas veikt visas darījuma summas pārskaitījumus līgumā noteiktā kārtībā un secībā, tostarp pirkuma maksas daļu 50 000 *euro* apmērā pārskaitīt uz zvērināta notāra kontu saskaņā ar pieteicējas un otras kopīpašnieces noslēgto vienošanos par savstarpējiem norēķiniem. Atbilstoši pieteicējas paskaidrojumiem 50 000 *euro*, kas ietilpa pārdošanas summā, tika pārskaitīti zvērinātam notāram kā depozīta pozīcija un veidojās no vienādām daļām: 25 000 *euro* pieder pieteicējai un 25 000 *euro* pieder otrai kopīpašniecei. Izpildot darījuma konta apkalpošanas līgumā paredzēto kārtību, banka attiecīgo naudas summu zvērinātam notāram pārskaitīja 2013.gada 3.janvārī.

Ievērojot minētos apstākļus, apgabaltiesa ir atzinusi, ka, lai arī zvērinātam notāram pārskaitītie naudas līdzekļi 25 000 *euro* apmērā ir nekustamā īpašuma pirkuma maksas daļa, kas pienākas pieteicējai, tā nav apliekama ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Šādu secinājumu apgabaltiesa ir pamatojusi ar to, ka 2013.gada janvārī jeb taksācijas periodā, par kuru dienests ir veicis nodokļu aprēķinu, pieteicējai pirkuma maksas daļa faktiski netika izmaksāta, tātad šajā taksācijas periodā pieteicēja nav guvusi ienākumus 25 000 *euro*.

Šādi apgabaltiesas secinājumi ir kļūdaini, jo, kā izriet no apgabaltiesas sprieduma, lietā nav strīda, ka nekustamā īpašuma pircējs ir samaksājis visu pirkuma līgumā noteikto pirkuma maksu, savukārt pieteicēja, noslēdzot pirkuma līgumu, darījuma konta apkalpošanas līgumu, kā arī vienošanos ar [pers. B] par attiecīgās naudas summas nodošanu glabāšanā zvērinātam notāram, ir piekritusi nekustamā īpašuma pārdevuma darījumam ar konkrētiem nosacījumiem, tostarp tam, ka daļa no pirkuma maksas tiek nodota glabāšanā zvērinātam notāram. Tādēļ apstāklis, ka pirkuma maksas daļa ir pārskaitīta zvērinātam notāram, nevis pašai pieteicējai, nenozīmē, ka pieteicēja nav guvusi ienākumu. Šajā sakarā Senāts jau iepriekš atzinis: tas, ka pieteicēja faktiski nav saņēmusi pirkuma maksu, neļauj uz šo gadījumu raudzīties citādāk kā uz gadījumu, kad persona nekustamā īpašuma pirkuma maksu vispirms faktiski saņem pati un tad to izlieto jebkādiem citiem mērķiem (sal. *Senāta 2015.gada 29.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-431/2015 (A420470412) 10.punkts; 2019.gada 9.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-14/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0409.A420355413.2.S) 17.punkts, 2020.gada 10.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-65/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0710.A420344115.3.S) 9.punkts*). Tādējādi, skaidrojot, vai personai ir pienākums aprēķināt un samaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtā ienākuma, nav izšķirošas nozīmes tam, vai nekustamā īpašuma pirkuma maksa faktiski tiek pārskaitīta nekustamā īpašuma pārdevējam vai citai personai, ievērojot darījuma dalībnieku (tātad arī pieteicējas) gribas izpausmi jeb vienošanos par norēķinu kārtību. Citiem vārdiem sakot, tiesību normas nodokļu samaksas pienākumu nepadara par atkarīgu no veida, kā persona nolēmusi organizēt tai pienākušos līdzekļu apriti (*Senāta 2015.gada 29.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-431/2015 (A420470412) 10.punkts*).

[11] Papildus minētajam apgabaltiesa citstarp ir atsaukusies uz Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016.gada 9.jūnija lēmumu par pieteicējas un otras kopīpašnieces izlīguma apstiprināšanu, norādot, ka pieteicēja uz šī izlīguma pamata no zvērinātam notāram glabāšanā nodotajiem naudas līdzekļiem ir tiesīga saņemt vien 11 250 *euro*.

No apgabaltiesas sprieduma un no Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības izriet, ka daļa (50 000 *euro*) no pieteicējai un otrai kopīpašniecei pienākošās pirkuma maksas zvērinātam notāram tika pārskaitīta neparedzētu izdevumu segšanai. Pārdodot nekustamo īpašumu, šādi izdevumi nav radušies. Savukārt pēc nekustamā īpašuma pārdošanas darījuma pabeigšanas un pirkuma maksas saņemšanas starp pieteicēju un otru kopīpašnieci radās civiltiesisks strīds par zvērinātam notāram glabāšanā nodoto naudas līdzekļu sadali. Tas tika atrisināts ar vispārējās jurisdikcijas tiesas apstiprināto izlīgumu, kurā pieteicēja un otra kopīpašniece vienojās, ka no zvērinātam notāram glabāšanā nodotajiem pieteicējas naudas līdzekļiem 25 000 *euro* pieteicējai tiks samaksāti 11 250 *euro*. Taču, kā pamatoti norāda Valsts ieņēmumu dienests, arī šis apstāklis neatbrīvo pieteicēju no nodokļa samaksas pienākuma, jo pieteicēja, atsavinot nekustamo īpašumu, ir guvusi ienākumu, kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 11.punktu ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Apstāklis, ka pieteicēja ir piekritusi noteiktam gūtā ienākuma izlietošanas veidam, lai atrisinātu privāttiesisko strīdu, neietekmē pieteicējas publiski tiesisko pienākumu aprēķināt un samaksāt nodokli no visiem ienākumiem, ko likumdevējs noteicis kā ar nodokli apliekamus ienākumus. Citiem vārdiem sakot, tas, ka persona viena civiltiesiskā darījuma rezultātā gūtos ienākumus izlieto citu civiltiesisko attiecību noregulēšanai, neatbrīvo personu no nodokļa samaksas pienākuma, ja gūtie ienākumi ir apliekami ar nodokli.

[12] Līdz ar to apgabaltiesa, atzīstot, ka pieteicēja nav guvusi ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu tajā taksācijas periodā, kad pieteicējai pienākošies naudas līdzekļi tika pārskaitīti glabāšanā zvērinātam notāram, nevis faktiski izmaksāti pieteicējai, ir nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 16.1panta pirmo daļu, un tas ir novedis pie lietas nepareizas izspriešanas. Tāpēc apgabaltiesas spriedums šajā daļā ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai apgabaltiesai.

**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 2018.gada 22.janvāra spriedumu daļā, ar kuru atcelts Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 11.marta lēmums Nr. 22.10/L-11237, un nodot lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam par kasācijas sūdzību iemaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.