**Jēdziena „aktuālā kadastrālā vērtība” interpretācija**

Kazuistiskā pieeja regulējumā nesniedz skaidru priekšstatu par likumdevēja izvēli attiecībā uz to, kāda kadastrālā vērtība ir atzīstama par aktuālo kadastrālo vērtību, nosakot nekustamā īpašuma iegādes vērtību tajos likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” noteiktajos gadījumos, uz kuriem nav attiecināms Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” regulējums. Šādā gadījumā, nosakot nekustamā īpašuma iegādes vērtību, jāņem vērā privātpersonai labvēlīgāks risinājums, ievērojot privātpersonas tiesību ievērošanas principu.

**Mežaudze kā daļa no nekustamā īpašuma**

1. Tas, vai mežs tiek atdalīts no nekustamā īpašuma un pārdots faktiski kā kustama manta vai tas tiek pārdots nekustamā īpašuma sastāvā, ir personas izvēle. Tomēr, ja šī izvēle ir izdarīta, tad tā tiek ņemta vērā arī nodokļu samaksas aprēķinā.

Atkarībā no darījuma rakstura ar nodokli tiek aplikti ienākumi no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas, atzīstot, ka tiks veikta vai ir veikta mežaudzes atdalīšana no zemes īpašuma, vai, ja mežaudze nav atdalīta un tiek pārdots nekustamais īpašums, tad mežaudzes vērtība ietilpst pārdodamā nekustamā īpašuma vērtībā.

2. No tiesību normām izriet skaidra likumdevēja griba īpašuma kadastrālajā vērtībā neiekļaut mežaudzes vērtību. Tādējādi nodokļu aprēķināšanas vajadzībām paredzot tieši nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību, likumdevējs ir apzināti izšķīries nodokļu aprēķinā neiekļaut nekustamā īpašuma mežaudzes vērtību.

**Sprieduma rezolutīvā daļa kompleksu aprēķinu gadījumā**

Situācijā, ja sprieduma motīvu daļa pietiekami precīzi nosaka daļu, kurā lēmums ir atceļams un kurā lēmums ir atstājams spēkā, matemātiskajām darbībām ir vienīgi precizējošs raksturs. Atsevišķu matemātiska rakstura darbību veikšana, ja tā nepieciešama tikai tam, lai precizētu, kurā daļā ar lēmumu noteiktais nodokļu aprēķins ir atceļams, nav pamats lēmumu atcelt pilnībā.

Ja šo matemātisko darbību veikšana ir apgrūtināta, tiesa rezolutīvajā daļā apraksta veidā var noteikt atsevišķās lēmuma daļas, pasakot, ka precīzu aprēķinu iestāde izdarīs sprieduma izpildes stadijā.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 22.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420365714, SKA-17/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1222.A420365714.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A1222.A420365714.2.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Veronika Krūmiņa, Dzintra Amerika, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 8.augusta lēmuma Nr. 22.10/L-19762 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta un [pers. A] kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 9.februāra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai [pers. A] (iepriekš – [..]) datu atbilstības pārbaudi par 2012.gada 3.februārī atsavināto nekustamo īpašumu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2014.gada 8.augusta lēmumu, ar kuru pieteicējai konstatēts apliekamais ienākums no kapitāla pieauguma.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2017.gada 9.februāra spriedumu pieteikumu daļēji apmierināja. Spriedums pamatots ar šādiem argumentiem.

[3.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 11.punkts paredzēja, ka pie personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas atbilstoši šā likuma 11.9pantam.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja 2012.gada 3.februārī atsavināto nekustamo īpašumu ieguva no mātes saskaņā ar dāvinājuma līgumu. Pieteicējas māte strīdus nekustamo īpašumu ieguva, 2011.gadā atjaunojot īpašuma tiesības uz daļu nekustamā īpašuma (25,13 ha), kā arī noslēdzot darījumu par nekustamā īpašuma izpirkšanu pārējā daļā (2,73 ha). Nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā 2011.gada 7.oktobrī.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļas 1. un 2.punkts nosaka: ja nekustamais īpašums iegūts uz dāvinājuma līguma pamata no fiziskās personas, kuru ar maksātāju saista laulība vai radniecība līdz trešajai pakāpei Civillikuma izpratnē, un nekustamais īpašums tiek atsavināts 60 mēnešu laikā pēc tā reģistrācijas zemesgrāmatā uz maksātāja vārda, par tā iegādes vērtību uzskata:

1) vērtību, par kādu dāvinātājs šo nekustamo īpašumu iegādājies, ja tas iegādāts pēc 2000.gada 31.decembra un maksātāja rīcībā ir dokumenti, kas pierāda nekustamā īpašuma iegādes vērtību;

2) aktuālo kadastrālo vērtību gadā, kad nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā uz dāvinātāja vārda, ja tas iegādāts pēc 2000.gada 31.decembra un maksātāja rīcībā nav dokumentu, kas pierāda nekustamā īpašuma iegādes vērtību.

Šajā gadījumā tiesību normas sastāvs atbilst lietā konstatēto apstākļu kopumam. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests, nosakot īpašuma iegādes vērtību, pamatoti piemēroja minētās normas 1.punktu tai īpašuma daļai, kuru pieteicējas māte ieguva īpašumā par samaksu (zemes pirkuma maksa 525 lati). Savukārt tai īpašuma daļai, uz kuru pieteicējas mātei tika atjaunotas īpašuma tiesības, pamatoti piemēroja normas 2.punktu.

[3.2] Nav pamatots Valsts ieņēmumu dienesta viedoklis, ka nekustamā īpašuma aktuālā kadastrālā vērtība nosakāma, kāda tā bija taksācijas gada 1.janvārī. Likumdevējs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļas 2. un 3.punktā lieto jēdzienu „aktuālā kadastrālā vērtība”. Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma 73.panta pirmā daļa noteic, ka kadastra objekta kadastrālā vērtība ir aktuāla līdz nākamā gada 1.janvārim vai līdz šā likuma 71.panta 2., 3. vai 4.punktā minēto kadastra datu izmaiņu reģistrācijai Kadastra informācijas sistēmā. Savukārt panta otrā daļa paredz, ka nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanas vajadzībām Kadastra informācijas sistēmā glabā kadastra objektu kadastrālās vērtības, kādas tās ir taksācijas gada 1.janvārī vai kadastra objekta reģistrācijas dienā, ja tas ir reģistrēts pēc 1.janvāra.

Tātad kadastrālā vērtība ir aktuāla līdz nākamā gada 1.janvārim, kad tiek noteikta jauna kadastrālā vērtībā. Šāda kārtība ir paredzēta tieši nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanas vajadzībām. Taču no tiesību normām neizriet pamats iedzīvotāju ienākuma nodokļa no kapitāla pieauguma administrēšanai izmantot kadastrā ierakstīto vērtību, kas noteikta tieši 1.janvārī. Tādējādi, ja nekustamā īpašuma vērtība, kas ierakstīta kadastrā gada laikā, ir tikusi aktualizēta, vērā ņemama ir aktuālā vērtība. Līdz ar to dienestam bija jāņem vērā kadastrālā vērtība 5276 lati (kadastrālā vērtība 2011.gada 9.maijā, kas ir tuvāka brīdim, kad īpašuma tiesības tika reģistrētas pieteicējas mātei).

[3.3] Strīdus nekustamais īpašums sastāv galvenokārt no mežaudzes (25,22 ha mežs, 2,01 ha lauksaimniecībā izmantojamā zeme). Lietā pastāv strīds par mežaudzes vērtības iekļaušanu nekustamā īpašuma iegādes vērtībā.

Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma 76.pants noteic, ka nekustamā īpašuma novērtējums kadastrā ir nekustamā īpašuma kadastrālās vērtības un nekustamā īpašuma sastāvā esošās mežaudzes vērtības summa. Mežaudzes vērtību Kadastra informācijas sistēmā ieraksta, pamatojoties uz Valsts meža dienesta ziņām. Tātad kadastrālā vērtība neietver mežaudzes vērtību. Tādējādi kadastrālā vērtība neatspoguļo faktisko nekustamā īpašuma vērtību gadījumā, ja nekustamā īpašuma sastāvā ir arī mežaudze.

Valsts ieņēmumu dienests, aprēķinot kapitāla pieaugumu, par nekustamā īpašuma iegādes vērtību atzina nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību, neiekļaujot tajā mežaudzes vērtību. Ņemot vērā, ka mežaudzes vērtība tika iekļauta nekustamā īpašuma atsavināšanas cenā, kapitāla pieauguma aprēķināšana šajā gadījumā ir nepareiza un netaisnīga.

[3.4] Mežaudze nav uzskatāma par nekustamo īpašumu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta otrās daļas 4.punkta izpratnē. Tāpēc arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļā ietverta kadastrālā vērtība, nevis novērtējums kadastrā. Uz to norāda arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 15.punkts, kas noteic, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti ienākumi no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas, kā arī atbalsta summas par saimnieciskās darbības ierobežojumiem meža īpašniekiem, kuriem meža apsaimniekošana nav saimnieciskās darbības veids. Tādējādi augoša meža atsavināšanai likumdevējs ir paredzējis citādu nodokļu aprēķināšanas kārtību un citu nodokļu likmi. Mežaudzi var atsavināt atsevišķi, tomēr apstāklis, ka pieteicēja to nav darījusi, nevarētu būt par pamatu, lai mežaudzes vērtību neņemtu vērā, aprēķinot ienākuma nodokli no kapitāla pieauguma.

[3.5] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 253.panta sesto daļu Valsts ieņēmumu dienestam uzdodams izdot jaunu administratīvo aktu, ņemot vērā tiesas nolēmumā konstatētos faktus un juridiskos apsvērumus.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru atcelts dienesta lēmums. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa ir nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļas 2.punktu, secinot, ka gadījumā, ja nekustamā īpašuma vērtība, kas ierakstīta kadastrā, gada ietvaros tiek aktualizēta, jāņem vērā šī aktuālā vērtībā.

Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” (turpmāk – Iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas noteikumi) 87.2.apakšpunktā ir noteikts, ka, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta ceturto daļu, ņem vērā nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību nekustamā īpašuma iegūšanas gada 1.janvārī. Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma 73.panta pirmā daļa noteic, ka kadastra objekta kadastrālā vērtība ir aktuāla līdz nākamā gada 1.janvārim vai līdz šā likuma 71.panta 2., 3. vai 4.punktā minēto kadastra datu izmaiņu reģistrācijai.

No minētajām tiesību normām izriet, ka likumdevējs gadījumos, kad nekustamais īpašums iegūts uz dāvinājuma līguma pamata kā aktuālo vērtību ir noteicis tieši nekustamā īpašuma iegūšanas gada 1.janvāra vērtību, kad nekustamais īpašums reģistrēts uz dāvinātāja vārda.

[4.2] Pieteicēja nav atsavinājusi mežu izciršanai, tādējādi tiesa kļūdaini ir secinājusi, ka dienestam attiecībā uz mežaudzi bija jāpiemēro likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 15.punkts.

Līgumā starp pieteicēju un pircēju par nekustamā īpašuma atsavināšanu nav ietverti noteikumi, kas atsevišķi no nekustamā īpašuma vērtības izdalītu mežaudzi. Atbilstoši Civillikuma 852. un 853.pantam, kamēr blakus lieta nav atdalīta no galvenās, uz abām attiecas vieni un tie paši tiesību noteikumi, tostarp, atsavinot galveno lietu, pie tās piederīga blakus lieta šaubu gadījumā atzīstama par atsavinātu kopā ar to, ja vien nav tieši noteikts pretējais.

[4.3] Tāpat jāņem vērā, ka, nosakot nekustamā īpašuma iegādes vērtību, ir jāņem vērā šī īpašuma kadastrālā vērtība, nevis novērtējums kadastrā, kas sevī ietver arī mežaudzes vērtību.

2012.gada 18.decembrī pieņemtajos Iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas noteikumu grozījumos 87.2.apakšpunktā vārdi „novērtējumu kadastrā” tika aizstāti ar vārdiem „kadastrālo vērtību”. Minētie grozījumi apliecina likumdevēja gribu nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanai piemērot tieši kadastrālo vērtību.

[5] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts un Valsts ieņēmumu dienestam uzlikts pienākums izdot jaunu administratīvo aktu.

Kasācijas sūdzībā norādīts, ka spriedumā ir precīzi konstatētas vērtības, kas ir noteiktas kļūdaini un ietekmējušas budžetā maksājamā nodokļa un nokavējuma naudas apmēru. Tādēļ tiesai bija jāpiemēro Administratīvā procesa likuma 253.panta pirmā daļa, nosakot, kādā daļā ir atceļams pārsūdzētais administratīvais akts. Šādā situācijā nepastāv nepieciešamība piemērot Administratīvā procesa likuma 253.panta sesto daļu. Minētais atbilst arī Senāta praksei.

**Motīvu daļa**

[6] Strīdus nekustamais īpašums tika reģistrēts zemesgrāmatā uz pieteicējas mātes (dāvinātāja) vārda 2011.gada 7.oktobrī. Tādējādi atbilstoši lietā piemērojamai tiesību normai – likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļas 2.punktam – par nekustamā īpašuma iegādes vērtību tai īpašuma daļai, uz kuru pieteicējas mātei tika atjaunotas īpašuma tiesības, ir atzīstama tā aktuālā kadastrālā vērtība 2011.gadā.

No lietas materiāliem redzams, ka atbilstoši Valsts zemes dienesta sniegtajai informācijai nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība 2011.gada 1.janvārī bija 2099 lati, savukārt 2011.gada 9.maijā tā tika aktualizēta un bija 5276 lati.

Lietā pastāv strīds par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļas 2.punktā lietotā jēdziena „aktuālā kadastrālā vērtība” saturu, un attiecīgi par to, kura no minētajām vērtībām ir ņemama vērā, nosakot strīdus nekustamā īpašuma iegādes vērtību. Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā tiesību normas paredz izmantot īpašuma aktuālo kadastrālo vērtību, kas tiek noteikta gada 1.janvārī.

[7] Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma 71.panta pirmā daļa noteic, ka kadastrālo vērtību aprēķina, ņemot vērā šādus kadastra informācijas sistēmā reģistrētos datus: 1) kadastrālo vērtību bāzi; 2) kadastra objekta raksturojošos datus; 3) nekustamā īpašuma lietošanas mērķus; 4) nekustamā īpašuma objekta apgrūtinājumus. Savukārt 73.panta pirmā daļa noteic, ka kadastra objekta kadastrālā vērtība ir aktuāla līdz nākamā gada 1.janvārim vai līdz šā likuma 71.panta 2., 3. vai 4.punktā minēto kadastra datu izmaiņu reģistrācijai, proti, līdz kadastra objektu raksturojošo datu, nekustamā īpašuma lietošanas mērķu vai nekustamā īpašuma objekta apgrūtinājumu izmaiņu reģistrācijai kadastra informācijas sistēmā. Valsts zemes dienests katra kalendārā gada 1.janvārī veic visu Kadastra informācijas sistēmā reģistrēto kadastra objektu kadastrālo vērtību pārrēķinu.

No minētā izriet, ka kadastra objektu kadastrālās vērtības obligātā kārtībā tiek aktualizētas katra kalendārā gada 1.janvārī. Tomēr atsevišķos gadījumos, reģistrējot izmaiņas kadastra datos, nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība var tikt aktualizēta arī kalendārā gada ietvaros. Tādējādi Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma izpratnē par aktuālo kadastrālo vērtību ir atzīstama tāda kadastrālā vērtība, kas atbilst aktualizētajiem kadastra datiem.

Nekustamā īpašuma valsts kadastra likumā noteiktā vispārējā kārtība neierobežo likumdevēju tā rīcības brīvības ietvaros nodokļu aprēķināšanas vajadzībām paredzēt īpašus noteikumus, tostarp attiecībā uz to, kāda aprēķinātā kadastrālā vērtība ir izmantojama konkrētos nodokļu aprēķinos, to attiecīgi noregulējot konkrētajā nodokļu likumā. Piemēram, likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 3.panta sestā daļa paredz, ka gadījumā, ja taksācijas gada laikā nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā tiek reģistrētas kadastra datu izmaiņas, aktualizētā kadastrālā vērtība nodokļa aprēķinam tiek piemērota ar nākamo taksācijas gadu.

Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” jēdziens „aktuālā kadastrālā vērtība” bez šajā lietā piemērojamās normas ir noteikts arī citās normās, tostarp 11.9panta septītajā, 7.1 un 7.2daļā. Likums neparedz īpašu regulējumu attiecībā uz šī jēdziena satura izpratni konkrētā likuma ietvaros.

[8] Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībā, atsaucoties uz Iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas noteikumu 87.2.apakšpunktu, norādīts uz likumdevēja gribu gadījumos, ja nekustamais īpašums iegūts uz dāvinājuma līguma pamata, par aktuālo kadastrālo vērtību noteikt kadastrālo vērtību uz kārtējā gada 1.janvāri.

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas noteikumi nosaka atsevišķu likuma „[Par iedzīvotāju ienākuma nodokli](https://likumi.lv/ta/id/56880-par-iedzivotaju-ienakuma-nodokli)” normu piemērošanas kārtību attiecībā uz likumā lietotajiem terminiem un ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā ienākuma noteikšanas kārtības dažādiem aspektiem.

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas noteikumu 87.2.apakšpunkts nosaka likuma 11.9panta ceturtās daļas piemērošanas kārtību, kas citstarp regulē kapitāla aktīva iegādes vērtības noteikšanu, ja kapitāla aktīvs iegūts uz dāvinājuma līguma pamata. Minētais apakšpunkts nosaka arī to, ka gadījumā, ja dāvinājuma līgumā nav norādīta konkrētā nekustamā īpašuma vērtība, tad, lai noteiktu šāda nekustamā īpašuma iegūšanas (iegādes) vērtību, dāvinājuma saņēmējs iesniedz Valsts zemes dienestā iesniegumu ar lūgumu izsniegt informāciju par nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību uz nekustamā īpašuma iegūšanas gada 1.janvāri, ja nekustamais īpašums iegūts pēc 2000.gada 31.decembra.

Lai arī minētā norma, līdzīgi kā šajā lietā piemērojamā norma, regulē tāda nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanu, kas iegūts dāvinājuma rezultātā, tikai uz šā apstākļa pamata nevar izdarīt secinājumu, ka jēdziena „aktuālā kadastrālā vērtība” satura izpratni, kas noteikta konkrētas normas piemērošanai, likumdevējs gribējis attiecināt arī uz strīdus normu. Šādam secinājumam nav rodams pamatojums.

Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka tiesiskās noteiktības princips paredz, pirmkārt, ka tiesību normām ir jābūt skaidrām un precīzām un, otrkārt, ka personām ir jābūt iespējai paredzēt to piemērošanu (*Eiropas Savienības Tiesas 2009.gada 10.septembra sprieduma lietā „Plantanol”, C-201/08, EU:C:2009:539, 46.punkts un tajā minētā judikatūra, 2014.gada 9.oktobra sprieduma lietā „Traum EOOD”, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28.punkts*)*.* Šis princips ir īpaši svarīgs tāda tiesiskā regulējuma gadījumā, kas var ietvert finansiālas izmaksas, lai ļautu ieinteresētajām personām precīzi zināt tām uzlikto pienākumu apmēru. Tādējādi nodokļu maksātājiem ir jāzina savu pienākumu apmērs nodokļu jomā pirms darījuma noslēgšanas(*Eiropas Savienības Tiesas 2007.gada 27.septembra sprieduma lietā „Teleos u.c.”, C-409/04, EU:C:2007:548, 48.punkts un tajā minētā judikatūra, sprieduma lietā „Traum EOOD” 29.punkts*).

Arī Senāts ir atzinis, ka nodokļu jomā likumam ir jābūt pietiekami skaidram (*Senāta 2011.gada 11.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-107/2011 (A42656207) 15.punkts*).

Kopumā vērtējot Iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas noteikumu regulējumu, secināms, ka tajos ir noteikta atsevišķu likuma normu, kas regulē kapitāla aktīvu iegādes vērtības noteikšanu, piemērošanas kārtība. Arī likumā lietotā jēdziena „aktuālā kadastrālā vērtība” satura izpratne, nosakot, ka aktuālā kadastrālā vērtība tiek noteikta uz kārtējā gada 1.janvāri, ir noteikta tikai atsevišķu likuma normu piemērošanas kontekstā (*87.2.apakšpunkts un 88.punkts*). Attiecībā uz citām likuma normām, kas ietver attiecīgo jēdzienu, tostarp šajā lietā piemērojamo normu, piemērošanas kārtība Iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas noteikumos nav noteikta un attiecīgi nav noteikta šā jēdziena satura izpratne attiecīgo normu piemērošanas kontekstā. Tādējādi likumā ietvertā jēdziena „aktuālā kadastrālā vērtība” satura izpratne Iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas noteikumos ir noregulēta kazuistiski.

Minētā kazuistiskā pieeja regulējumā nesniedz skaidru priekšstatu par likumdevēja izvēli un apsvērumiem attiecībā uz to, kāda kadastrālā vērtība ir ņemama vērā, nosakot nekustamā īpašuma iegādes vērtību tajos likumā noteiktajos gadījumos, uz kuriem nav attiecināms Iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas noteikumu regulējums. Vienlaikus šāda regulējuma sistēma neļauj izdarīt viennozīmīgu secinājumu par likumdevēja gribu nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanai izmantot vienīgi tādu kadastrālo vērtību, kas noteikta uz kārtējā gada 1.janvāri, kas turklāt atšķiras no Nekustamā īpašuma valsts kadastra likumā noteiktās vispārējās kārtības.

Ievērojot privātpersonas tiesību ievērošanas principu, secināms, ka apgabaltiesa šajā gadījumā ir pamatoti ņēmusi vērā privātpersonai labvēlīgāko risinājumu, atbilstoši Nekustamā īpašuma valsts kadastra likumā paredzētajai vispārējai kārtībai par aktuālo kadastrālo vērtību atzīstot 2011.gada 9.maijā aktualizēto kadastrālo vērtību. Lai piemērotu personai konkrētajā gadījumā nelabvēlīgāko tiesisko risinājumu – kadastrālo vērtību, kas bija noteikta uz kārtējā gada 1.janvāri –, tam būtu skaidri jāizriet no tiesību normām, tomēr šajā gadījumā no tiesību normām tas nav izsecināms. Tādējādi Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība šajā daļā nav pamatota.

[9] Apgabaltiesas secinājumi attiecībā uz mežaudzes iekļaušanu īpašuma iegādes vērtībā balstās uz divām tēzēm, kuru vienlaicīga piemērošana rada iekšējas pretrunas pamatojumā.

Apgabaltiesa norāda, ka tā piekrīt Valsts ieņēmumu dienesta viedoklim, ka nekustamā īpašuma daļai, kuru pieteicēja ieguva īpašumā, atjaunojot īpašuma tiesības, vērtība ir nosakāma atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļas 2.punktam. Tātad tiesa piekrīt tiesību normas piemērošanai. Līdz ar to tiesa faktiski atzīst arī to, ka mežaudze ir kapitāla aktīvs, kura atsavināšanas gadījumā piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta regulējums. Tālāk tiesa norāda, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļas 2.punkts nav taisnīgs, ņemot vērā, ka tas neparedz izdevumos iekļaut mežaudzes kadastrā norādīto vērtību.

Vienlaicīgi nākamajā sprieduma punktā apgabaltiesa izvirza apgalvojumu, ka mežaudze nav kapitāla aktīvs. Tātad faktiski izvirza pretēju apgalvojumu, proti, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļa nav piemērojama. Šo viedokli tiesa pamato ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 15.punktu, kas noteic, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti ienākumi no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai.

Senāts norāda, ka šādi tiesas izteikumi nav saskanīgi, proti, tie neļauj skaidri konstatēt tiesas viedokli par to, vai ir piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļas 2.punkts, bet izdevumu daļa ir palielināma par mežaudzes vērtību kadastrā, vai arī šī tiesību norma principā nav attiecināma uz mežaudzi, proti, mežaudzes pārdošanai ir jāpiemēro likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 15.punkts.

Apgabaltiesas sprieduma teksts norāda, ka tiesa noslēdzošajos secinājumos faktiski nav izdarījusi izvēli starp to, kura no tiesību normām ir piemērojama. Tā tiesa spriedumā norāda, ka mežaudzes vērtība kadastrā ir bijusi 12 388 lati, līdz ar to šāda summa nav atzīstama par kapitāla aktīva vērtību un ir izņemama no nodokļa aprēķina jeb atskaitāma no nekustamā īpašuma atsavināšanas vērtības.

Jānorāda, ka katrs no tiesas piedāvātajiem risinājumiem nosaka atšķirīgu pamatojumu un ietekmē iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinu. Ja mežaudzes pārdošanas vērtība nav atzīstama par kapitāla aktīvu, tad tas nozīmē, ka ir jāpiemēro cita nodokļa likme, kā arī cita izdevumu aprēķināšanas metodika (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 15.punkts). Savukārt, ja mežaudzes vērtība ir vienīgi papildus iekļaujama izdevumu daļā (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļas 2.punkta piemērošana), tad metodoloģiski ir nepieciešams runāt vienīgi par izdevumu daļas palielinājumu, nosakot ienākumus no kapitāla aktīva atsavināšanas darījuma.

Tiesas sprieduma pamatojums norāda, ka tiesa nav nošķīrusi dažādas tiesiskās situācijas, kuras tiesību normās tiek regulētas atšķirīgi. Līdz ar to tiesas piedāvātā tiesību normu interpretācija pēc būtības ir kļūdaina.

[10] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 15.punkts paredz, ka ar nodokli tiek aplikti ienākumi no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas. Šādā gadījumā darījuma raksturs norāda, ka tiks veikta vai ir veikta mežaudzes atdalīšana no zemes īpašuma.

No iepriekš minētā arī secināms pretējais, proti, ja mežaudze nav atdalīta un tiek pārdots nekustamais īpašums, tad mežaudzes vērtība ietilpst pārdodamā nekustamā īpašuma vērtībā.

Tas, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 15.punkts paredz aplikt ienākumu no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas, nenoved pie secinājuma, ka mežaudzes vērtība nevar ietilpt nekustamā īpašuma pārdošanas vērtībā. Tiesību normas var paredzēt atšķirīgu tiesisko regulējumu nodokļu samaksas aspektā dažādiem darījumu veidiem.

Var piekrist Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības argumentam, ka arī nodokļu tiesību normās ir jāņem vērā princips, kas atspoguļots Civillikuma 852. un 853.pantā. Atbilstoši Civillikuma 852.pantam, kamēr blakus lieta nav atdalīta no galvenās, uz abām attiecas vieni un tie paši noteikumi. Savukārt Civillikuma 853.pants noteic, ka visas tiesiskās attiecības, kas ir saistītas ar galveno lietu, pašas par sevi attiecas arī uz tās blakus lietām.

Tas, vai mežs tiek atdalīts no nekustamā īpašuma un pārdots faktiski kā kustama manta vai tas tiek pārdots nekustamā īpašuma sastāvā, ir personas izvēle. Tomēr, ja šī izvēle ir izdarīta, tad tā tiek ņemta vērā arī nodokļu samaksas aprēķinā.

Lietā nav strīda par to, ka darījuma laikā tiek pārdots nekustamais īpašums, nevis ciršanas tiesības vai iegūtie kokmateriāli. Līdz ar to tiesas secinājumi par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 15.punkta piemērošanu nav pamatoti.

Ievērojot minēto, uz mežaudzi jāraugās kā uz nekustamā īpašuma daļu jeb kapitāla aktīvu, un ienākums no tā atsavināšanas ir nosakāms atbilstoši tiem noteikumiem, kuri regulē ienākuma no kapitāla noteikšanas kārtību.

[11] Tiesa ir pamatoti norādījusi, ka īpašuma kadastrālā vērtība neietver mežaudzes vērtību, kas tiek noteikta un reģistrēta atsevišķi. Minētais tieši izriet no Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma 1.panta 9.punkta, kas definē jēdzienu „kadastrālā vērtība”. Saskaņā ar likuma 76.pantu mežaudzes vērtība tiek atspoguļota nekustamā īpašuma novērtējumā kadastrā, kas ietver nekustamā īpašuma kadastrālās vērtības un nekustamā īpašuma sastāvā esošās mežaudzes vērtības summu. Tādējādi mežaudzes vērtības atspoguļošana kadastra informācijas sistēmā ir skaidri noregulēta.

No minētā var izdarīt secinājumu, ka nodokļu aprēķināšanas vajadzībām paredzot tieši nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību, likumdevējs ir apzināti izšķīries nodokļu aprēķinā neiekļaut kadastrā uzrādīto nekustamā īpašuma mežaudzes vērtību. Pretējā gadījumā tiesību normā tiktu lietots jēdziens „nekustamā īpašuma novērtējums kadastrā”, kas ietver mežaudzes vērtību. Šajā sakarā vērā ņemams arī Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībā norādītais, ka likumdevējs šo jautājumu ir apsvēris, 2012.gada 18.decembrī pieņemot Iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas noteikumu grozījumus, ar kuriem 87.2.apakšpunktā vārdi „novērtējumu kadastrā” aizstāti ar vārdiem „kadastrālo vērtību”, tādējādi precizējot tiesību normu. Šajā sakarā ir jāņem vērā, ka likumdevējam, ievērojot samērīguma principu, ir rīcības brīvība noteikt nodokļu aprēķināšanas kārtību, tostarp kapitāla aktīva iegāde vērtības noteikšanas kārtību.

Ņemot vērā minēto, likums skaidri noteic, ka konkrētajā gadījumā nosakot nekustamā īpašuma iegādes vērtību, ir jāņem vērā nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība, kas savukārt neietver mežaudzes vērtību.

Tiesa šajā gadījumā, atzīstot, ka mežaudzes vērtība ir iekļaujama nekustamā īpašuma iegādes vērtībā, faktiski ir spriedusi pretēji likumā noteiktajam. Lai arī šāda tiesību tālākveidošana *contra legem* ir pieļaujama, tā ir izņēmuma gadījums, kas ir pamatojama ar būtiskiem tiesību apsvērumiem – ar visas tiesību sistēmas jēgas pamatā esošiem aspektiem vai to, ka normas sniegtais risinājums ir mērķim neatbilstošs no visiem iedomājamiem skatupunktiem un ja konstitūcija tieši pieprasa citu regulējumu (*Neimanis J. Tiesību tālākveidošana. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2006, 13.–18.lpp.*). Proti, spriešanai *contra legem* jābūt īpaši izsvērtai un pamatotai.

Šajā gadījumā tiesa ir atkāpusies no tiešas tiesību normas piemērošanas, pamatojot to ar vispārējiem taisnīguma apsvērumiem. Tomēr situācijā, kad nodokļu politikā likumdevējam ir plaša rīcības brīvība, tiesa nevar izvēlēties risinājumu, kas neatbilst skaidram likuma tekstam, pamatojot to ar apstākli, ka attiecīgais risinājums personai ir labvēlīgāks. Tiesas atsaukšanās uz vispārējo taisnīgumu šajā gadījumā ir atzīstama par nepietiekamu pamatojumu, lai būtu pamats spriest pretēji likumā tieši noteiktajam. Tādējādi ir atzīstams par nepamatotu tiesas secinājums attiecībā uz mežaudzes vērtības iekļaušanu nekustamā īpašuma iegādes vērtībā. Savukārt Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība šajā daļā ir pamatota.

[12] Senāts piekrīt pieteicējas kasācijas sūdzībā norādītajam, ka apgabaltiesa spriedumā ir precīzi norādījusi summas, par kādām ir koriģējams apliekamais ienākums. Apgabaltiesas norādītās summas, par kurām būtu samazināms apliekamais ienākums, kopumā ir mazākas par apliekamā ienākuma lielumu. Līdz ar to var secināt, ka apgabaltiesa pēc būtības ir atzinusi, ka lēmums daļā ir pamatots, bet šo daļu nav noteikusi sprieduma rezolutīvajā daļā.

Situācijā, ja sprieduma motīvu daļa pietiekami precīzi nosaka daļu, kurā lēmums ir atceļams un kurā lēmums ir atstājams spēkā, matemātiskajām darbībām ir vienīgi precizējošs raksturs. Atsevišķu matemātiska rakstura darbību veikšana, ja tā nepieciešama tikai tam, lai precizētu, kurā daļā ar lēmumu noteiktais nodokļu aprēķins ir atceļams, nav pamats lēmumu atcelt pilnībā. Ja šo matemātisko darbību veikšana ir apgrūtināta, tiesa rezolutīvajā daļā apraksta veidā var noteikt atsevišķās lēmuma daļas, pasakot, ka precīzu aprēķinu iestāde izdarīs sprieduma izpildes stadijā.

Apkopojot iepriekš minēto, secināms, ka pieteicējas kasācijas sūdzība ir pamatota.

**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 2017.gada 9.februāra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt [pers. A] drošības naudu 70 *euro*.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.