**Atcēlēja līguma tiesiskās sekas uz kapitāla pieauguma nodokļa aprēķināšanu**

Noslēdzot atcēlēju līgumu, tiek atjaunota situācija, kura pastāvējusi, pirmreizēji iegūstot nekustamo īpašumu. Lai arī atsavināšanas līgumu un atcēlēju līgumu formāli var uzskatīt par diviem atsevišķiem darījumiem, nodokļa maksāšanas kontekstā ņem vērā šo saistību būtību, proti, ka tiek atcelts agrākais atsavināšanas līgums un tiek atjaunota agrākā situācija. Tas nozīmē, ka persona nevis no jauna iegūst īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu, bet atgūst savas iepriekš jau pastāvējušās īpašuma tiesības. Proti, īpašuma tiesību ilguma noteikšanā ņemams vērā laikposms no pirmreizējās īpašuma tiesību iegūšanas līdz īpašuma atsavināšanai (konkrētajā gadījumā – atdāvināšanai). Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkts prasa konstatēt zemesgrāmatā reģistrētas īpašuma tiesības, tātad, aprēķinot īpašuma tiesību ilgumu, nav ņemams vērā laikposms, kurā īpašuma tiesības nav reģistrētas zemesgrāmatā.

Ja pēc atsavināšanas darījuma bija jau iestājies nodokļa deklarēšanas un samaksas pienākums, atsavināšanas darījuma atcelšana ir saistāma ar nodokļu maksātāja tiesībām labot iepriekš iesniegtās deklarācijas atbilstoši atcēlējam līgumam.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 22.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420301718, SKA‑224/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:1222.A420301718.10.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2022%3A1222.A420301718.10.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Rudīte Vīduša, Vēsma Kakste, Lauma Paegļkalna

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 27.septembra lēmuma Nr. 30.1-22.10/4350 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 8.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests konstatēja, ka pieteicēja [pers. A] nav samaksājusi iedzīvotāju ienākuma nodokli par ienākumu no kapitāla jeb nekustamā īpašuma atsavināšanas. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 27.septembra lēmumu Nr. 30.1-22.10/4350, ar kur pieteicējai papildus aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis un nokavējuma nauda, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmo daļu.

Dienests konstatēja, ka pieteicēja, pamatojoties uz 2001.gada 17.septembra dāvinājuma līgumu, ieguvusi īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu [Nosaukums A] Mārupes novadā. 2015.gada 8.aprīlī īpašuma tiesības uz strīdus īpašumu nostiprinātas pieteicējas dēlam, pamatojoties uz 2014.gada 4.augusta dāvinājuma līgumu. 2015.gada 15.jūlijā strīdus īpašums atkal reģistrēts pieteicējas īpašumā, pamatojoties uz 2015.gada 2.jūlija atcēlēju līgumu. 2016.gadā no strīdus īpašuma atdalīta zemes vienība, izveidojot nekustamo īpašumu „[Nosaukums B]”, un jaunizveidotais īpašums 2016.gada 30.maijā pārdots. Savukārt ar 2017.gada 4.janvāra līgumu pieteicēja pārdevusi strīdus īpašumu [Nosaukums A].

No tā dienests secināja, ka pieteicēja ieguvusi nekustamo īpašumu [Nosaukums A], pamatojoties uz 2015.gada 2.jūlija atcēlēju līgumu. Tā kā strīdus īpašums tika atsavināts 2017.gada 4.janvārī, neizpildās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkta kritērijs, lai netiktu aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, proti, nekustamais īpašums nav bijis pieteicējas īpašumā ilgāk par 60 mēnešiem. Nodokļa apmēra noteikšanas vajadzībām Valsts ieņēmumu dienests aprēķināja starpību starp nekustamā īpašuma atsavināšanas cenu un tā iegādes vērtību. Dienesta ieskatā, tā kā atcēlējā līgumā nebija norādīta strīdus īpašuma vērtība, piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmajā daļā paredzētais vispārējais princips – nekustamā īpašuma iegādes vērtība nosakāma saskaņā ar pirmreizējo īpašuma iegādes dokumentu, t.i., 2001.gada 17.septembra dāvinājuma līgumu, kurā norādīta strīdus īpašuma vērtība. Turklāt, tā kā pieteicēja nekustamā īpašuma tiesības atguva, pamatojoties uz atcēlēju līgumu, nevis uz dāvinājuma līguma pamata, nav piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļas 2.punkts, kas paredz nekustamā īpašuma iegādes vērtību noteikt nekustamā īpašuma kadastrālās vērtības apmērā.

[2] Pieteicēja iesniedza tiesā pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2020.gada 8.aprīļa spriedumu atcēla Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu un uzlika dienestam pienākumu izdot jaunu administratīvo aktu, ar kuru pieteicējai tiktu aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis par ienākumu no kapitāla pieauguma, kas gūts no nekustamo īpašumu [Nosaukums A] un „[Nosaukums B]” atsavināšanas, kā arī aprēķināt atbilstīgu nokavējuma naudu.

Apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatojusi spriedumu ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Ņemot vērā, ka atbilstoši Civillikuma 1865.pantam atcēlējs līgums pilnībā jau izpildītas saistības gadījumā nodibina jaunu prasījumu, jāsecina, ka pieteicēja nekustamo īpašumu [Nosaukums A] ieguva uz atcēlēja līguma pamata. Proti, pieteicējas dēls bija jau reģistrējis īpašuma tiesības uz dāvinājumā saņemto nekustamo īpašumu, savukārt atcēlējs līgums pēc tam nodibināja jaunas tiesības. Valsts ieņēmumu dienests tātad pamatoti uzskatīja, ka nekustamais īpašums pieteicējas īpašumā ir mazāk nekā 60 mēnešus.

[3.2] Ievērojot to, ka ir nodibinātas jaunas tiesiskās attiecības, tad, nosakot strīdus īpašuma iegādes vērtību, nav pamata ņemt vērā kāda cita iepriekšēja darījuma nosacījumus, tajā skaitā atsavināšanas cenu. Iegādes vērtības jautājums ir aplūkojams tieši konkrēto jauno tiesisko attiecību ietvarā.

Tāds gadījums, kāds ir konstatējams šajā lietā, nav precīzi regulēts likumā. Tomēr nav konstatējams, ka likumdevējs uz šādu situāciju būtu vēlējies attiecināt vispārējo nodokļa aprēķina principu, kā to uzskata Valsts ieņēmumu dienēts. Pastāv neapzināta likuma nepilnība.

Konkrētajā gadījumā ir aplūkojams bezatlīdzības darījums starp pirmās pakāpes radiniekiem, kur atdāvinātājs nekustamo īpašumu nav ieguvis, veicot par to jebkāda veida samaksu. Šādā situācijā atcēlējs līgums pēc savas dabas un tiesisko attiecību satura vistuvāk ir dāvinājuma līgumam, proti, apdāvinātais atdāvina atpakaļ dāvinātājam noteiktu mantu. Tā kā atcēlējs līgums ir noslēgts starp pirmās pakāpes radiniekiem, atdāvinātājs (pieteicējas dēls) šo īpašumu nav ieguvis par samaksu vai kādu tai pielīdzināmu vērtību, tad īpašuma iegādes cenas noteikšanā pēc analoģijas var piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļas 2.punktu, kas vistuvāk atbilst izskatāmajam gadījumam.

Turklāt konkrētajā situācijā šīs normas piemērošanu nav pamata uzskatīt par kāda izņēmuma paplašinātu tulkošanu, jo šī norma neparedz atbrīvojumu no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas.

[3.3] Vienlaikus dienestam ir uzliekams pienākums izdot jaunu administratīvo aktu ar jaunu nodokļa aprēķinu, jo pieteicēja nav samaksājusi nodokli par abiem īpašuma atsavināšanas darījumiem. Proti, dienests pamatoti aprēķināja nodokli par nekustamā īpašuma „[Nosaukums B]” atsavināšanu. Taču arī šī īpašuma iegādes vērtība ir nosakāma atbilstoši nekustamā īpašuma [Nosaukums A] kadastrālajai vērtībai 2015.gadā (nevis atbilstoši Valsts ieņēmumu dienesta noteiktajai iegādes vērtībai), aprēķinot to proporcionāli atdalītā īpašuma platībai. Atbilstoši pārrēķināma arī nokavējuma nauda par pieteicējas kavēšanos deklarēt šos ienākumus.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kurā turpina uzturēt jau administratīvajā aktā norādīto pamatojumu attiecībā uz nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanu.

Dienests atkārtoti norāda, ka, tā kā zemesgrāmatā norādītā informācija ir publiski ticama, tad, vērtējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkta nosacījumu izpildi par nekustamā īpašuma piederības ilgumu, dienests pamatoti ņēma vērā attiecīgā nekustamā īpašuma 2015.gada 15.jūlija ierakstu zemesgrāmatā, kurš izdarīts, pamatojoties uz atcēlēju līgumu. Savukārt attiecībā uz īpašuma iegādes vērtību dienests argumentē: ja atcēlējā līgumā nav norādīta nekustamā īpašuma iegādes vērtība, tad, atgūstot nekustamo īpašumu, pieteicējai tiek atjaunota faktiskā situācija, kura pastāvējusi, pirmreizēji iegūstot nekustamo īpašumu. Tātad piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmajā daļā paredzētais vispārējais princips un nekustamā īpašuma iegādes vērtība nosakāma saskaņā ar iepriekš minēto pirmreizējo īpašuma tiesību iegādes dokumentu – konkrētajā situācijā, pamatojoties uz 2001.gada 17.septembra dāvinājuma līgumu.

[5] Pieteicēja rakstveida paskaidrojumos norāda, ka kasācijas sūdzība ir nepamatota, un citstarp argumentē, ka atcēlējs līgums pēc savas būtības pats par sevi nevar ietvert darījuma vērtību, jo atceļ iepriekšējo saistību, un tas redzams arī no tā, ka zemesgrāmatā atcēlēja līguma gadījumā darījuma vērtība netiek norādīta.

**Motīvu daļa**

[6] Valsts ieņēmumu dienests ir pārsūdzējis Administratīvās apgabaltiesas spriedumu pilnā apjomā. Pieteicēja kasācijas sūdzību nav iesniegusi, tātad nav iebildusi pret tiesas secinājumu, ka pieteicējai ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis par ienākumu no kapitāla. Senāts šajā lietā pārbauda arī šī apgabaltiesas secinājuma pamatotību, jo Valsts ieņēmumu dienesta argumentācija, skaidrojot atcēlēja līguma būtību un tiesiskās sekas, sasaista abus jautājumus: pirmkārt, atkarībā no atcēlēja līguma būtības un tiesiskajām sekām ir jānosaka, vai vispār ir maksājams nodoklis, otrkārt, ja tas ir jāmaksā, tad ir pareizi jānosaka kapitāla pieaugums, no kura nodoklis ir aprēķināms.

[7] Pirms pievērsties atcēlējam līgumam, jāatgādina iedzīvotāju ienākuma nodokļa būtība.

Senāts, interpretējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas, jau iepriekš ir uzsvēris, ka nodoklis ir jāmaksā par gūtajiem ienākumiem. Tas skaidri noteikts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta pirmajā daļā. Tātad ar nodokli apliekamā objekta raksturojošā pazīme ir ienākumu gūšana (*Senāta 2020.gada 30.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-3/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0430.A420303615.2.S) 4.punkts, Senāta 2022.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-218/2022 (ECLI:LV:AT:2022:1221.A420135219.11.S) 7.punkts*).

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 11.punktu pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas un citu kapitāla aktīvu atsavināšanas ienākums atbilstoši šā likuma 11.9pantam, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi. No minētajām tiesību normām izriet, ka par ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, ja vien uz konkrēto gadījumu neattiecas kāds no likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli” 9.pantā paredzētajiem izņēmumiem.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākumu 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. Kapitāla aktīvu veidi ir uzskaitīti panta otrajā daļā, viens no tiem ir nekustamais īpašums (ieskaitot tā iegūšanas tiesības) (4.punkts).

Tātad, lai noteiktu maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli, vispirms ir nosakāms kapitāla pieaugums, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā.

Arī no minētā secināms, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa objekts ir ienākumi – kapitāla pieaugums (*Senāta 2022.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-218/2022 (ECLI:LV:AT:2022:1221.A420135219.11.S) 8.punkts*).

[8] No tā savukārt tālāk secināms, ka tad, ja ar atcēlēju līgumu ir atcelts darījums, ar kuru tika gūts ienākums, un konkrētu ienākumu nav un arī nevar vairs būt, tad nodokļa maksāšanas pienākuma noteikšana par šādiem neesošiem ienākumiem būtu pretēja ienākuma nodokļa objekta jēgai un likumdevēja gribai.

Minēto apliecina arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta, kas regulē ienākuma no kapitāla noteikšanu, sestā daļa, kas noteic: ja pēc kapitāla aktīva pirkuma vai cita atsavināšanas līguma noslēgšanas darījums nenotiek vai šā darījuma kāda sastāvdaļa netiek īstenota, bet saskaņā ar līguma noteikumiem maksātājs ir saņēmis ienākumu (rokasnaudu, cita veida atlīdzību naudā vai citās lietās) un šis ienākums nav jāatmaksā, tas ir uzskatāms par ienākumu no kapitāla pieauguma; nosakot apliekamo ienākumu no kapitāla aktīva atsavināšanas kā nenotikuša darījuma, minēto ienākumu samazina tikai par izdevumiem, kas maksātājam radušies saistībā ar nenotikušo darījumu.

Tātad atsavināšanas darījuma atcelšanas gadījumā ienākums no atsavināšanas, kas nav saņemts un arī netiks saņemts, nevar tikt uzskatīts par ienākumu no kapitāla (*Senāta 2022.gada 31.augusta sprieduma lietā Nr. SKA‑198/2022, (ECLI:LV:AT:2022:0831.A420232618.18.S), 10.punkts, 2022.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-218/2022 (ECLI:LV:AT:2022:1221.A420135219.11.S) 9.punkts*).

Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā pamatoti norāda, ka, noslēdzot atcēlēju līgumu, tiek atjaunota situācija, kura pastāvējusi, pirmreizēji iegūstot nekustamo īpašumu. Tas atbilst jau norādītajām Senāta atziņām, ka atcēlēja līguma gadījumā, ja tiek atcelts līgums un ienākumi no atsavināšanas netiks gūti, nerodas ar ienākuma nodokli apliekamais objekts.

[9] Lai arī šajā lietā tas nav būtiski, sistēmiskai izpratnei jāpiebilst arī, ka tad, ja pēc atsavināšanas darījuma bija jau iestājies nodokļa deklarēšanas un samaksas pienākums, atsavināšanas darījuma atcelšana ir saistāma ar nodokļu maksātāja tiesībām labot iepriekš iesniegtās deklarācijas atbilstoši atcēlējam līgumam.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16.panta pirmās daļas 6.punktu nodokļu maksātājam ir tiesības iesniegt nodokļu administrācijai nodokļu deklarācijas labojumu vai precizējumu triju gadu laikā pēc konkrētajos likumos noteiktā maksāšanas termiņa, ja šajā laikā par konkrētajiem nodokļiem un attiecīgajiem taksācijas periodiem nav uzsākta vai veikta nodokļu revīzija (audits), nav beidzies šā likuma 23.panta 5.1daļā noteiktais deklarācijas precizējumu iesniegšanas termiņš vai šā likuma 23.panta 5.2daļā noteiktajā gadījumā nav pieņemts lēmums par nodokļu apmēra precizēšanu. Tas nozīmē, ka gadījumā, ja nav uzsākta vai veikta nodokļu revīzija (audits), persona pēc atcēlēja līguma noslēgšanas likumā noteiktajā termiņā var iesniegt deklarācijas labojumus vai precizējumus. Savukārt, ja dienests ir veicis datu atbilstības pārbaudi, persona pēc atcēlēja līguma noslēgšanas var vērsties dienestā ar iesniegumu uzsākt administratīvo procesu no jauna (*Senāta 2022.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-218/2022 (ECLI:LV:AT:2022:1221.A420135219.11.S) 12.punkts*).

[10] Atšķirībā no iepriekš apskatītajām lietām, kurās Senāts bija skaidrojis atcēlēja līguma nozīmi un norādījis uz situācijām, kurās ienākums līdz ar līguma atcelšanu vispār neveidojas, šajā lietā pieteicēja ienākumus guva nevis no darījuma, kurš tika atcelts ar atcēlēju līgumu, bet pēc tam atsevišķi pārdodot katru no atgūtā un vēlāk sadalītā nekustamā īpašuma daļām. Nav šaubu, ka uz šo atsavināšanas līgumu pamata pieteicēja guva ienākumus. Taču atcēlēja līguma noslēgšanas tiesiskās sekas ir nozīmīgas arī citā aspektā – nosakot, vai šis ienākums ir apliekams.

Apgabaltiesa piekrita Valsts ieņēmumu dienestam, ka ar 2015.gada 2.jūlija atcēlēju līgumu saskaņā ar Civillikuma 1865.pantu ir nodibināts jauns prasījums jeb izveidojušās jaunas, iepriekš nepastāvējušas, tiesiskās attiecības. Tieši atcēlēja līguma rezultātā nodibinātās tiesiskās attiecības apgabaltiesa uzskatīja kā pieteicējas īpašuma tiesību iegūšanas pamatu, nosakot pienākumu maksāt nodokli pēc īpašuma tālākās atsavināšanas.

Senāts neapšauba apgabaltiesas norādīto, ka atbilstoši Civillikuma 1865.panta otrajai daļai atcēlējs līgums nodibina jaunu prasījumu. Taču tālākie apgabaltiesa secinājumi nav pamatoti.

Lai arī atsavināšanas līgumu un atcēlēju līgumu formāli var uzskatīt par diviem atsevišķiem darījumiem, „jauns prasījums” Civillikuma 1865.panta izpratnē pastāv, lai puses varētu savstarpēji nokārtot savas saistības, kas rodas līdz ar agrāko saistību atcelšanu. Saprotams, ka, agrākās saistības atceļot, rodas jaunas, pretējas saistības – katrai pusei atdot iepriekš saņemto. No saistību tālākas nokārtošanas viedokļa nemaz nav iespējams šīs attiecības formulēt savādāk.

Taču nodokļa maksāšanas kontekstā ir jāņem vērā šo saistību būtība, proti, ka tiek atcelts agrākais atsavināšanas līgums un tiek atjaunota agrākā situācija.

Tas nozīmē, ka pieteicēja nevis no jauna iegūst īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu, bet atgūst savas iepriekš jau pastāvējušās īpašuma tiesības.

[11] Tas ir būtiski, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktu. Minētā norma paredz, ka ar nodokli neapliek ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus pēc kārtas (minētajā 60 mēnešu periodā) līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese).

Senāts nesaskata pamatu, kādēļ pieteicējas īpašuma tiesību ilguma noteikšanā nebūtu ņemams vērā laikposms no pirmreizējās īpašuma tiesību iegūšanas 2001.gadā līdz īpašuma atdāvināšanai dēlam 2014.gadā. Tas atbilst, pirmkārt, tam, ka ar atcēlēju līgumu dāvinājuma līgums tika pilnībā atcelts un atjaunota agrākā situācija. Otrkārt, ja tiktu konstatēts, ka izpildās 9.panta pirmās daļas 33.punkta kritēriji, tas pilnībā atbilstu šīs normas mērķim. Likumdevējs, izdarot vairākus grozījumus minētajā tiesību normā, ir vēlējies nošķirt situāciju, kad persona pārdod savu mājokli, no situācijas, kad persona pārdod peļņas vai finanšu ieguldījuma nolūkā iegādātu (īpašumā turētu) nekustamo īpašumu. Lai šādu situāciju nošķiršana būtu iespējama, likumdevējs ir izvirzījis divus kumulatīvus kritērijus – gan prasību, lai nekustamais īpašums personas īpašumā būtu bijis ilgstoši (vismaz 60 mēnešus jeb piecus gadus), gan prasību, lai šajā īpašumā vismaz 12 mēnešus jeb gadu būtu bijusi deklarēta personas dzīvesvieta (*Senāta 2017.gada 30.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-245/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1130.A420258214.1.S) 5.punkts*). Ir būtiski, ka līdz ar dāvinājuma līguma atcelšanu pieteicēja atgūst to pašu nekustamo īpašumu, kas viņai jau ilgstoši pirms tam piederējis. Nesekmīga (atcelta) atsavināšana pati par sevi nepiešķir rīcībai ar īpašumu saimnieciskās darbības raksturu, kā arī nepadara par nebijuši laikposmu, kurā šis īpašums piederēja pieteicējai.

Vienlaikus likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkts prasa konstatēt zemesgrāmatā reģistrētas īpašuma tiesības, tātad, aprēķinot īpašuma tiesību ilgumu, nav ņemams vērā laikposms, kurā pēc dāvinājuma līguma noslēgšanas pieteicējas īpašuma tiesības nebija reģistrētas zemesgrāmatā.

[12] Tā kā apgabaltiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktu, spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai.

[13] Ja, izskatot lietu no jauna un noskaidrojot apstākļus, tiks secināts, ka pieteicējai par visu vai daļu ienākuma ir pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli, kapitāla pieauguma noteikšanā jāņem vērā iepriekš norādītais – ka atcēlēja līguma būtība ir iepriekš noslēgtā līguma atcelšana un agrākās situācijas atjaunošana.

Tas nozīmē, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti argumentē, ka, nosakot nekustamā īpašuma iegādes vērtību, atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmajai daļai ir jāatgriežas pie tās vērtības, par kādu pieteicēja sākotnēji, 2001.gadā, ieguva nekustamo īpašumu. Var piekrist apgabaltiesai, ka jābūt konsekvencei – kapitāla atsavināšanā būtu jāsakrīt tiesiskajam pamatam, kas rada īpašuma tiesības, un tiesiskajam pamatam, kas nosaka kapitāla iegādes vērtību.

[14] Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka tā kasācijas sūdzībā sniegto viedokli par tiesību normu interpretāciju apstiprina 2020.gada 30.aprīlī Valsts sekretāru sanāksmē izsludināto Ministru kabineta noteikumu projekta „Grozījumi Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumos Nr. 899 „Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība”” anotācija.

Senāts konstatē, ka ar 2021.gada 14.decembra grozījumiem Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumos Nr. 899 ,,Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība”” ietverts 85.2punkts, kas paredz, ka, piemērojot likuma 11.9panta pirmo daļu, ja kapitāla aktīvs iegūts uz atcēlēja līguma pamata, par tā iegādes vērtību uzskata vai nu šī kapitāla aktīva vērtību, no kuras ir samaksāts nodoklis no kapitāla pieauguma ar atcēlēju līgumu atceltā atsavinājuma līguma vai atcēlēja līguma saistību izpildījuma rezultātā, vai arī šī kapitāla aktīva iegādes vērtību, par kādu kapitāla aktīvs iegūts pirms atcēlēja līguma noslēgšanas, ja ar atcēlēju līgumu atceltā atsavinājuma līguma vai atcēlēja līguma saistību izpildījuma rezultātā nodoklis no kapitāla pieauguma nav samaksāts.

Grozījumu anotācijā norādīts: „Atbilstoši Civillikuma 1865.panta otrajai daļai, ja līgums ir pilnīgi vai pa daļai izpildīts, tad atcēlējs līgums, ciktāl ar to norunāts izpildījumu atdo[t] atpakaļ, nodibina jaunu prasījumu. Tātad atcēlējs līgums nodibina pilnīgi jaunu saistību un īpašuma tiesību periods ir nosakāms no dienas, kad nekustamais īpašums ir reģistrēts zemesgrāmatā, kā personas īpašums, tomēr attiecībā uz iegādes vērtības noteikšanu, mūsuprāt, jāņem vērā vēsturiskos datus ar tā paša īpašuma iegādes darījumiem.” (*projekts Nr. VSS-346.* [*http://tap.mk.gov.lv/lv/mk/tap/?pid=40486806*](http://tap.mk.gov.lv/lv/mk/tap/?pid=40486806)). Senāts secina, ka projekta iesniedzējs (Finanšu ministrija) likumdošanas iniciatīvu balstījusi uz pretrunīgu Civillikuma 1865.panta un atcēlēja līguma būtības izpratni, reizē uzsverot to kā pilnībā jaunu saistību, bet vienlaikus arī norādot uz tās nozīmes neesību kapitāla iegūšanas vērtības noteikšanā. Turklāt nav redzama sasaiste ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normām, principiem un sistēmu – iniciatīva tiek pamatota ar iesniedzēja viedokli („mūsuprāt”) par to, kā izprotams Civillikuma 1865.pants. Ņemot to vērā, Senāts uzskata, ka lietā nav piemērojami vēlāk pieņemtie Ministru kabineta noteikumi, bet likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas ir jāpiemēro atbilstoši to tiešajam tekstam, kas arī atbilst normu mērķim – aplikt ienākumu no kapitāla, citastarp pieļaujot izņēmumu – ja tiek atsavināts nekustamais īpašums un ja atsavināšanai nav saimnieciskās darbības rakstura.

**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 2020.gada 8.aprīļa spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.