Lietas arhīva Nr. AA43-0584-20/19
ECLI:LV:ADAT:2020:0401.A420135219.8.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 1.aprīlī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Karina Krastiņa,
tiesneses Sandra Gintere un Santa Liniņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 19.decembra lēmuma Nr.31.1-22.10/5843 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 31.oktobra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicējai /pers. A/ datu atbilstības pārbaudi un konstatēja, ka pieteicēja, atsavinot nekustamo īpašumu /adrese A/, Rīgā (turpmāk – strīdus nekustamais īpašums), 2014. un 2015.gadā ir guvusi ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – IIN) apliekamu ienākumu, kuru nav deklarējusi un attiecīgi nav samaksājusi budžetā maksājamo IIN.

Ar dienesta 2016.gada 16.jūnija lēmumu Nr.31.1-8.56/114171 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai samaksai budžetā noteikts IIN 3870,04 *euro* un nokavējuma nauda 877,39 *euro*.

[2] Ar dienesta 2018.gada 19.decembra lēmumu Nr.31.1-22.10/5843, izskatot no jauna uzsākto administratīvo procesu saistībā ar sākotnējā lēmuma apstrīdēšanu, sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem apstākļiem.

[2.1] Pieteicējas īpašumtiesības uz strīdus nekustamo īpašumu zemesgrāmatā nostiprinātas 2014.gada 10.janvārī. Saskaņā ar 2014.gada 3.decembra nekustamā īpašuma pirkuma līgumu (turpmāk – nekustamā īpašuma pirkuma līgums) pieteicēja strīdus nekustamo īpašumu atsavināja /pers. B/ par 42 000 *euro*.

Pieteicēja norāda, ka darījuma summa ir bijusi 47 000 *euro*, jo papildus par 5000 *euro* tika atsavināta kustamā manta.

Pieteicēja norāda, ka apliekamais ienākums no strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas nav gūts, jo darījums ir atcelts ar 2016.gada 8.augusta atcelējlīgumu sakarā ar to, ka pircējs nav pilnībā norēķinājies par nekustamo īpašumu, t.i., nav izpildījis 2014.gada 3.decembra kustamās mantas pirkuma līgumā noteikto, nesamaksājot 5000 *euro* par kustamo mantu, kas tika atsavināta kopā ar nekustamo īpašumu.

[2.2] Lietā nav strīda, ka strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas cena pārsniedz tā iegādes cenu, kā rezultātā veidojas ar IIN apliekams ienākums no kapitāla pieauguma. Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja ir atbrīvojama no IIN par gūto ienākumu no kapitāla pieauguma samaksas pienākuma, pamatojoties uz to, ka darījums, kaut arī bija izpildīts, vēlāk ir atcelts.

[2.3] Ne no civiltiesību, ne no nodokļu tiesību aspekta pilnīgi vai daļēji izpildīta darījuma atcelšanas gadījumā atceltais darījums nekļūst par nebijušu.

No nekustamā īpašuma pirkuma līguma satura un citiem apstākļiem izriet, ka pieteicēja un pircējs bija vienojušies par strīdus nekustamā īpašuma un visas tajā esošās kustamās mantas pārdošanu par 42 000 *euro*. Līdz ar to ir pamats apšaubīt pieteicējas norādītā kustamās mantas pirkuma līguma par 5000 *euro* ticamību.

Turklāt strīdus nekustamais īpašums tika atsavināts pieteicējas bērna tēvam, ar kuru pieteicējai sakrīt dzīvesvietas adrese. Tas norāda uz kopīgas saimniecības un interešu esību pieteicējai un pircējam. Savukārt tas rada pamatotas šaubas par to, ka attiecīgais kustamās mantas pirkuma līgums un atcelējlīgums varētu būt noformēti ar mērķi ietekmēt pieteicējai labvēlīga lēmuma pieņemšanu.

[2.4] Nav pierādījumu tam, ka pirkuma maksa 42 000 *euro* pircējam saskaņā ar atcelējlīguma nosacījumiem tika atmaksāta.

[2.5] Tā kā strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas darījums bija pilnībā izpildīts, to nevar atcelt ar atcēlēja līgumu. Konkrētajā gadījumā darījuma atcelšana nozīmē, ka pieteicēja ir atpirkusi strīdus nekustamo īpašumu, taču tas neatbrīvo pieteicēju no IIN samaksas pienākuma.

[2.6] Pieteicēja norādījusi uz vienlīdzības principa pārkāpumu, jo dienesta 2016.gada 15.septembra lēmumā Nr.1.1-8.56/181298 (adresāte – /pers. C/) konstatēts, ka nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā, pamatojoties uz atcēlēja līgumu, ienākums nav gūts.

Dienests norādīja, ka tiesiskās vienlīdzības princips nerada tiesības uz vienlīdzīgu attieksmi, ja salīdzināmā situācija ir prettiesiska.

[3] 2019.gada 21.janvārī /pers. A/ iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par dienesta 2018.gada 19.decembra lēmumu Nr.31.1-22.10/5843 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] 2014.gada 23.novembrī starp pieteicēju un pircēju /pers. B/ tika noslēgts rokasnaudas līgums par strīdus nekustamā īpašuma iegādi par pirkuma maksu 42 000 *euro*.

2014.gada 3.decembrī starp pieteicēju un pircēju tika noslēgts nekustamā īpašuma pirkuma līgums par strīdus nekustamā īpašuma iegādi par summu 42 000 *euro*.

2014.gada 3.decembrī starp pieteicēju un pircēju pie pirkuma līguma tika noslēgta papildu vienošanās – kustamās mantas pirkuma līgums. Ar to pieteicēja un pircējs vienojās, ka pircējs par kustamo mantu, tas ir, par mēbelēm, tehniku, piederumiem un traukiem, kas atrodas strīdus nekustamajā īpašumā, samaksā pieteicējai pirkuma summu 5000 *euro* līdz 2015.gada 1.jūnijam.

[3.2] Pircējs līdz noteiktajam termiņam neveica kustamās mantas pirkuma līgumā noteikto samaksu. Līdz ar to 2016.gada 8.augustā tika noslēgts atcelējlīgums.

[3.3] Dienestam nav tiesību apšaubīt noslēgtā kustamās mantas pirkuma līguma patiesumu. Kustamās mantas pirkuma līgums ir uzskatāms par neatņemamu nekustamā īpašuma pirkuma līguma sastāvdaļu, tas papildina tā nosacījumus.

Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas zemesgrāmatu nodaļas tiesnesis, pieņemot lēmumu par īpašuma tiesību pārreģistrāciju uz pieteicējas vārda, pamatojoties uz atcēlējlīgumu, kā arī zvērināts notārs, akceptējot atcēlējlīgumu, ar savām darbībām faktiski ir atzinuši, ka kustamās mantas pirkuma līgums ir nekustamā īpašuma pirkuma līguma papildinājums, un tas ir uzskatāms par neizpildītu, kas ir pamats iepriekšējā stāvokļa atjaunošanai.

Neviens no pieteicējas un pircēja starpā noslēgtajiem līgumiem nav apstrīdēts un tie ir spēkā.

[3.4] Sākotnējā lēmumā konstatēts, ka strīdus nekustamā īpašuma iegādes vērtība un izdevumi, kas saistīti ar tā iegādi, ir 16 199,76 *euro*.

Dienests sākotnējā lēmumā ir nepareizi veicis nokavējuma naudas aprēķinus, kā arī nepareizi norādījis deklarāciju iesniegšanas laikus. Saņemtie 8000 *euro* nepārsniedz strīdus nekustamā īpašuma vērtības summu un līdz ar to pieteicēja uz 2015.gada 15.janvāri vēl nebija saņēmusi ienākumus tādā apmērā, lai varētu konstatēt kapitāla pieaugumu, no kura aprēķināma nokavējuma nauda.

Tāpat pieteicējai nebija pienākuma iesniegt deklarāciju par 34 000 *euro* saņemšanu līdz 2015.gada 16.martam, jo pircējs nebija izpildījis papildu nosacījumu, lai darījums par strīdus nekustamā īpašuma iegādi būtu atzīstams par izpildītu pilnā apmērā.

[3.5] Konkrētajā gadījumā pastāv vienlīdzības principa pārkāpums, jo dienests līdzīgos apstākļos ar 2016.gada 15.septembra lēmumu izbeidza /pers. C/ datu atbilstības pārbaudi.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 31.oktobra spriedumu /pers. A/ pieteikums noraidīts.

Spriedums pamatots ar turpmāk minēto.

[4.1] Lietā ir strīds par to, vai strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas darījuma rezultātā pieteicēja ir guvusi ienākumus, kas sastāv no kapitālā pieauguma, kā rezultātā ir iestājies IIN samaksas pienākums; ja šāds pienākums pieteicējai ir – vai dienesta aprēķinātais IIN apmērs ir pareizs.

[4.2] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (*likums redakcijā, kas bija spēkā strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas darījuma laikā, tas ir, no 2014.gada 1.jūnija līdz 2014.gada 31.decembrim*) 1.panta pirmās daļas 4.punkts noteic, ka IIN ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tas sastāv citastarp no nodokļa par ienākumu no kapitāla, tajā skaitā nodokļa no kapitāla pieauguma.

Saskaņā ar minētā likuma 8.panta trešās daļas 11.punktu pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā IIN, tiek pieskaitīti ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas un citu kapitāla aktīvu atsavināšanas ienākums atbilstoši šā likuma $11.^{9}$pantam, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi.

No minētajām tiesību normām izriet vispārējs nosacījums, ka par ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir jāmaksā IIN, ja vien uz konkrēto gadījumu neattiecas kāds no likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 9.pantā paredzētajiem izņēmumiem.

Likuma $11.^{9}$panta pirmajā daļā paredzēts, ka 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. Starp tiem ir arī nekustamais īpašums (ieskaitot tā iegūšanas tiesības) (4.punkts).

No minētā izriet, ka ar IIN apliekamā kapitāla pieauguma aprēķinā svarīgi ir trīs lielumi: kapitāla aktīva atsavināšanas cena, iegādes vērtība un tajā veikto ieguldījumu vērtība. Gadījumā, ja kapitāla aktīva pārdošanas vērtība ir lielāka nekā tā iegādes vērtība kopā ar veiktajiem ieguldījumiem, personai ir jāmaksā IIN no kapitāla pieauguma.

[4.3] Nav strīda, ka attiecībā uz strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu kā tādu vispārīgi neattiecas neviens no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.pantā tieši paredzētajiem izņēmumiem, kad IIN nav jāmaksā.

Tāpat lietas dalībnieki nestrīdas par to, ka strīdus nekustamā īpašuma iegādes un tajā veikto ieguldījumu vērtība ir 16 199,76 *euro*; pieteicēja ir saņēmusi nekustamā īpašuma pirkuma līgumā norādīto naudas summu par strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanu 42 000 *euro*.

Pieteicējas iebildumi aprēķinātā IIN sakarā ir par to, ka: nekustamā īpašuma pirkuma līgums 2016.gada 8.augustā tika atcelts, kas pieteicējas ieskatā ir pamats atcelt IIN samaksas pienākumu; dienests ir nepareizi veicis nokavējuma naudas aprēķinus un nepareizi norādījis deklarāciju iesniegšanas laikus; dienests ir pārkāpis vienlīdzības principu, jo līdzīgos apstākļos citā lietā noteicis, ka IIN, atceļot darījumu, nav jāmaksā.

[4.4] Atbilstoši 2014.gada 23.novembra rokasnaudas līguma (*lietas 19.–20.lapa*) 1.punktam rokasnaudas ņēmējs (pieteicēja) apņemas pārdot, bet rokasnaudas devējs (pircējs /pers. B/) apņemas nopirkt rokasnaudas devējam piederošo nekustamo īpašumu ar tam piederošiem kustamā īpašuma piederumiem (kustamā manta, piemēram, mēbeles u.c.) un nekustamā īpašuma piederumiem – nekustamo īpašumu, kas atrodas /adrese A/ un sastāv no trīs istabu dzīvokļa Nr.65 ar kopējo platību 63,3 m^2, kadastra Nr./numurs A/, kas reģistrēts Rīgas pilsētas zemesgrāmatas nodalījumā Nr./numurs B/(strīdus nekustamais īpašums) un 6265/401015 kopīpašuma domājamām daļām no daudzdzīvokļu mājas un funkcionāli saistīta zemesgabala. Puses, savstarpēji vienojoties, pārdodamo nekustamo īpašumu novērtē un tā pirkuma maksu nosaka 42 000 *euro* (*līguma 2.punkts*). Lai nodrošinātu nekustamā īpašuma pirkumu, rokasnaudas devējs iemaksā rokasnaudas ņēmējam rokasnaudu 8000 *euro* (*līguma 4.punkts*). Rokasnaudu pircējs pārskaita uz pārdevēja bankas kontu līdz 2014.gada 31.decembrim (*līguma 5.punkts*). Atlikušo nekustamā īpašuma pirkuma maksu, kas sastāda 34 000 *euro*, rokasnaudas devējs samaksā rokasnaudas ņēmējam saskaņā ar nekustamā īpašuma pirkuma līguma noteikumiem vai līdz 2015.gada 12.februārim saskaņā ar darījuma konta līgumu, kas noslēgts starp pircēju, pārdevēju un AS ,,Citadele banka" (*līguma 6.punkts*). Līdzēji vienojas nekustamā īpašuma pirkuma līgumu noslēgt līdz 2014.gada 5.decembrim (*līguma 7.punkts*).

Saskaņā ar (*2014.gada 3.decembra*) nekustamā īpašuma pirkuma līguma (*lietas 21.–22.lapa*) 1.1.apakšpunktu pārdevējs (pieteicēja) pārdod un nodod pircējam /pers. B/, bet pircējs pērk un pieņem pārdevējam piederošo nekustamo īpašumu ar tam piederošiem kustamā īpašuma piederumiem (kustamā manta, piemēram, mēbeles u.c.) un nekustamā īpašuma piederumiem – nekustamo īpašumu, kas atrodas /adrese A/, un sastāv no trīs istabu dzīvokļa Nr.65 ar kopējo platību 63,3 m^2, kadastra Nr./numurs A/, kas reģistrēts Rīgas pilsētas zemesgrāmatas nodalījumā Nr./numurs B/(strīdus nekustamais īpašums) un 6265/401015 kopīpašuma domājamām daļām no daudzdzīvokļu mājas un funkcionāli saistīta zemesgabala. Līguma kopējā summa par strīdus nekustamo īpašumu ir 42 000 *euro* (*līguma 21.apakšpunkts*). Saskaņā ar nekustamā īpašuma pirkuma līguma 2.2.apakšpunktu visu pirkuma maksu (42 000 *euro*) pircējs samaksā pārdevējam sekojošā kārtībā: pircējs pārskaita uz pārdevēja bankas kontu 8000 *euro* līdz 2014.gada 31.decembrim; pircējs samaksā pārdevējam 34 000 *euro* līdz 2015.gada 12.februārim saskaņā ar darījuma konta līgumu, kas noslēgts starp pircēju, pārdevēju un AS ,,Citadele banka".

Saskaņā ar 2014.gada 3.decembra kustamās mantas pirkuma līgumu (*lietas 23.–24.lapa*) pārdevējs (pieteicēja) un pircējs /pers. B/ bez spaidiem, viltus un maldības labprātīgi noslēdz savā starpā sekojoša rakstura kustamās mantas pirkuma līgumu pie nekustamā īpašuma pirkuma līguma. Saskaņā ar kustamās mantas pirkuma līguma 1.1.apakšpunktu pārdevējs (pieteicēja) pārdod un nodod pircējam, bet pircējs pērk un pieņem no pārdevēja kustamo mantu (t.i., mēbeles, tehniku, piederumus, traukus), kas atrodas strīdus nekustamajā īpašumā. Puses vienojas, ka kustamā īpašuma cena ir 5000 *euro* (2.1.apakšpunkts). Pirkuma maksu un nekustamā īpašuma pirkuma līguma maksu pircējs samaksā pārdevējam sekojošā kārtībā: pircējs pārskaita uz pārdevēja bankas kontu pirkuma līguma maksu 10 000 *euro* līdz 2014.gada 31.decembrim; pircējs samaksā pārdevējam pirkuma līguma maksu 32 000 *euro* līdz 2015.gada 12.februārim; pircējs pārskaita uz pārdevēja bankas kontu pirkuma maksu (5000 *euro*) līdz 2015.gada 1.jūnijam (*līguma 2.2.apakšpunkts*). Puses garantē, ka gadījumā, ja pircējs nesamaksā, nepārskaita pirkuma maksu vai/un pirkuma līguma maksu pārdevējam pilnā apmērā, tad puses šos darījumus, kas saistīti ar nekustamā īpašuma pirkuma līguma un kustamās mantas pirkuma līguma neizpildi, atgriež ,,savos riņķos", t.i., puses paraksta atcēlējlīgumu, pircējs atjauno pārdevēja īpašumtiesības uz strīdus nekustamo īpašumu, kā arī atgriež, atdod kustamo īpašumu pārdevējam, tostarp sedz visus pārdevēja zaudējumus sakarā ar nostiprinājuma lūgumu noformēšanu pie notāra un strīdus nekustamā īpašuma pārrakstīšanu atpakaļ uz pārdevēja vārdu, savukārt pārdevējs atgriež, pārskaita saņemto nekustamā īpašuma pirkuma līguma maksas vai/un kustamās mantas līguma maksas daļu pircējam (*līguma 3.3.apakšpunkts*).

2015.gada 7.janvārī, pamatojoties uz nekustamā īpašuma pirkuma līgumu, pircēja īpašumtiesības uz strīdus nekustamo īpašumu nostiprinātas zemesgrāmatā (*lietas 72.lapa*).

Ar 2015.gada 2.jūnija papildnolīgumu (*lietas 25.lapa*) grozīts kustamās mantas pirkuma līguma 2.2.3.apakšpunkts, nosakot, ka pircējs pārskaita uz pārdevēja bankas kontu pirkuma maksu 5000 *euro* līdz 2016.gada 1.jūnijam.

Ar 2016.gada 8.augusta atcelējlīgumu (*lietas 26.lapa*) sakarā ar to, ka pircējs līdz 2016.gada 1.jūnijam nav izpildījis kustamās mantas pirkuma līguma 2.2.3.apakšpunkta nosacījumus un saskaņā ar kustamās mantas pirkuma līguma 3.3.punktu puses (pieteicēja un pircējs) ir nolēmušas, ka pārdevējs atgriež pircējam naudas līdzekļus 42 000 *euro* skaidrā naudā atcelējlīguma parakstīšanas dienā; pušu paraksti atcelējlīgumā apstiprina, ka pārdevējs ir nodevis pircējam un pircējs ir saņēmis 42 000 *euro* pilnā apmērā.

2016.gada 12.augustā īpašumtiesības uz strīdus nekustamo īpašumu nostiprinātas pieteicējai (*lietas 72.lap*a).

[4.5] Kā jau norādīts, lietā nav strīda, ka pircējs pieteicējai nekustamā īpašuma pirkuma līgumā norādīto summu 42 000 *euro* ir samaksājis. Lietā nav informācijas par to, kad tieši pirkuma samaksa ir veikta, attiecīgi tiesa prezumēja, ka pirkuma maksa par strīdus nekustamo īpašumu veikta saskaņā ar nekustamā īpašuma pirkuma līgumā noteikto samaksas grafiku, tas ir, 8000 *euro* – 2014.gada 31.decembrī, 34 000 *euro* – 2015.gada 12.februārī. Tāpat to pieņēmis arī dienests sākotnējā lēmumā, neskatoties uz to, ka pircēja īpašumtiesības uz strīdus nekustamo īpašumu zemesgrāmatā nostiprinātas jau 2015.gada 7.janvārī; secīgi – arī līdz 2015.gada 7.janvārim pirkuma maksa par strīdus nekustamo īpašumu 42 0000

euro apmērā, visticamāk, pieteicējai tika samaksāta.

[4.6] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 2. un 3.punkts noteic, ka nodokļu maksātāju vispārīgie pienākumi ir noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas, iesniegt nodokļu administrācijai šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās nodokļu un informatīvās deklarācijas rakstiskā vai elektroniskā veidā nodokļu normatīvajos aktos noteiktajos termiņos.

Minētā likuma 29.panta otrā daļa noteic, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 5.^{3} daļa noteic, ka maksātājs (rezidents), kurš gūst ienākumu no kapitāla pieauguma, deklarāciju par ienākumu no kapitāla iesniedz līdz ienākuma gūšanas mēnesim sekojošā mēneša 15.datumam, ja ienākumi no kapitāla aktīvu atsavināšanas mēnesī pārsniedz 711,44 *euro*. Maksātājs (rezidents), kurš gūst ienākumu no kapitāla pieauguma un kura kopējie ienākumi no darījumiem ar kapitāla aktīviem mēnesī ir no 142,3 līdz 711,44 *euro*, deklarāciju par ienākumu no kapitāla par ceturksnī gūto ienākumu iesniedz dienestam vienreiz ceturksnī līdz ceturksnim sekojošā mēneša 15.datumam. Maksātājs (rezidents), kurš gūst ienākumu no kapitāla pieauguma un kura kopējie ienākumi no darījumiem ar kapitāla aktīviem mēnesī ir līdz 142,29 *euro*, deklarāciju par ienākumu no kapitāla par taksācijas gadā gūto ienākumu iesniedz dienestam ne vēlāk kā taksācijas gadam sekojošā gada 15.janvārī. Lai segtu šā likuma 11.^{9}panta devītajā daļā minētos zaudējumus, kuri nav segti taksācijas gada laikā, maksātājs var iesniegt gada kapitāla pieauguma ienākuma precizēšanas deklarāciju, sākot ar pēctaksācijas gada 1.martu.

Maksātājs iemaksā budžetā aprēķinātā nodokļa summu ne vēlāk kā 15 dienu laikā no šā panta 5.^{3}daļā noteiktās deklarācijas par ienākumu no kapitāla iesniegšanas dienas (minētā panta 3.^{2}daļa).

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.^{1}panta pirmo daļu par ienākuma gūšanas dienu uzskatāma diena, kad maksātājs saņem naudu vai citas lietas, ja šajā pantā nav noteikts citādi.

Likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 5.^{1}daļa (*redakcijā, kas bija spēkā sākotnējā lēmuma pieņemšanas brīdī*) noteic, ka datu atbilstības pārbaudi veic triju gadu laikā no normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa. Datu atbilstības pārbaudes laikā nodokļu vai informatīvajā deklarācijā konstatējot neatbilstības starp nodokļu maksātāja iesniegto informāciju un nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju, nodokļu administrācija par to informē nodokļu maksātāju, nosūtot paziņojumu par konstatētajām konkrētajām neatbilstībām ar uzaicinājumu 30 dienu laikā no paziņojuma saņemšanas dienas iesniegt nodokļu administrācijai nodokļu deklarācijas vai informatīvās deklarācijas precizējumu vai konstatēto neatbilstību pamatotu izskaidrojumu. Ja nodokļu maksātājs noteiktajā termiņā nav novērsis paziņojumā norādītās neatbilstības, nodokļu administrācija pieņem lēmumu par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem, kurā veic budžetā maksājamo vai atmaksājamo summu pārrēķinu, nosaka par labu budžetam piedzenamo nodokļa summu (starpību starp maksātāja deklarēto un datu atbilstības izvērtēšanas rezultātā precizēto nodokļu summu) un aprēķina nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā par periodu no deklarētās nodokļa summas maksāšanas termiņa līdz šā lēmuma pieņemšanas dienai. Lēmumā papildus aprēķināto nodokļa summu un nokavējuma naudu nodokļu maksātājs iemaksā budžetā 30 dienu laikā no lēmuma saņemšanas dienas. Ja šajā termiņā nodokļu maksātājs neveic lēmumā norādītos maksājumus, nokavējuma naudas aprēķināšana tiek atjaunota no dienas, kad pieņemts lēmums par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem.

[4.7] Dienests nosūtīja pieteicējai paziņojumu, kurā informēja pieteicēju par datu atbilstības pārbaudes laikā konstatētajām neatbilstībām un lūdza saistībā ar strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanu 30 dienu laikā no vēstules saņemšanas iesniegt dienestā deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma vai rakstisku paskaidrojumu par saņemto samaksu no strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas un izdevumiem, kas tika iekļauti kapitāla aktīva iegādes vērtībā un ir saistīti ar īpašuma iegūšanu, uzlabošanu un atjaunošanu (*lietas 132.–136.lapa*). Pieteicēja noteiktajā termiņā (*līdz 2016.gada 16.jūnijam*) dokumentus neiesniedza.

Līdz ar to dienests ar sākotnējo lēmumu noteica, ka pieteicējai ar strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu ir guvusi ienākumu, kas apliekams ar IIN.

Savukārt jau pēc sākotnējā lēmuma pieņemšanas – 2016.gada 8.augustā – pieteicēja un pircējs noslēdza atcēlējlīgumu.

Atcēlējs līgums ir viens no Civillikumā paredzētajiem saistību izbeigšanās veidiem.

Civillikuma 1865.pants noteic, ka līgums, kas nav vēl izpildīts ne pilnīgi, ne pa daļai, to atceļot tiek iznīcināts, it kā tā nekad nebūtu bijis. Tas pats noteikums ir spēkā pat tad, kad, burtiski ņemot, tikai vienam vai otram no dalībniekiem vajadzētu atsvabināties no savas saistības. Ja līgums ir pilnīgi vai pa daļai izpildīts, tad atcēlējs līgums, ciktāl ar to norunāts izpildījumu atdot atpakaļ, nodibina jaunu prasījumu.

Ar minēto līgumu līdzēji faktiski atsakās no iepriekš noslēgtā līguma un vienojas, ka, ciktāl tas ir iespējams, atgriež situāciju atpakaļ brīdī pirms sākotnējā līguma noslēgšanas. Civillikums gan nošķir izpildītus līgumus no tiem, kas nav izpildīti. Tikai attiecībā uz pēdējiem teikts, ka iepriekš slēgtais līgums tādējādi tiek iznīcināts kā nebijis. Savukārt, atceļot jau izpildītu līgumu, tiek nodibināts jauns prasījums. Civiltiesību teorijā atzīts, ka faktiski šajā gadījumā atcēlēju līgumu nevar atšķirt no pārjaunojuma (sk. *Torgāns K. 1865.panta komentārs. Grām.: Latvijas Republikas Civillikuma komentāri. Saistību tiesības. Rīga: Mans īpašums, 2000, 343.lpp.*). Atbilstoši Civillikuma 1869.pantam pārjaunojuma sekas ir tās, ka agrākais prasījums ar visām pie tā piederīgām blakus tiesībām (ķīlu, galvojumu, procentiem, līgumsodu) izbeidzas, it kā tas būtu izpildīts, un tā vietā nodibinās jauns prasījums, uz kuru agrākā prasījuma blakus tiesības neattiecas, ja vien nav tieši norunāts pretējais.

[4.8] Pieteicēja norāda, ka nekustamā īpašuma pirkuma līgums nav ticis izpildīts (pircējs nav samaksājis 5000 *euro* saskaņā ar kustamās mantas pirkuma līgumu, kas ir nekustamā īpašuma pirkuma līguma neatņemama sastāvdaļa), un par nenotikušu darījumu nevar aprēķināt IIN. Tiesa pieteicējas argumentam nepiekrita.

Tiesa norādīja, ka pašā nekustamā īpašuma pirkuma līgumā norādīts, ka strīdus nekustamais īpašums tiek pārdots jau ar tam piederošiem kustamā īpašuma piederumiem (piemēram, mēbeles u.c.) par 42 0000 *euro* (uz to un citiem apstākļiem norādījis arī dienests). Tāpat, pamatojoties uz nekustamā īpašuma pirkuma līgumu, pircēja īpašumtiesības uz strīdus nekustamo īpašumu ir nostiprinātas zemesgrāmatā.

Līdz ar to pieteicējas un pircēja starpā noslēgtais kustamās mantas pirkuma līgums vērtējams pretrunīgi, jo nekustamā īpašuma pirkuma līgumā noteikts, ka strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas vērtība ir 42 000 *euro*, tostarp iekļaujot strīdus nekustamajā īpašumā esošo kustamo mantu; tāpat ir neloģiski pārreģistrēt īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu, ja līgums, kā uzskata pieteicēja, nebija izpildīts.

Tomēr tam, vai strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas cenā, kas noteikta nekustamā īpašuma pirkuma līgumā (42 000 *euro*) bija vai nebija iekļautas arī strīdus nekustamajā īpašumā esošās kustamās mantas, izskatāmajā gadījuma nav nozīmes. Proti, nodokļu administrēšanas vajadzībām, pat ja līdzēji ir nodalījuši pirkuma cenu par nekustamo īpašumu un pirkuma cenu par kustamajām mantām, par nekustamā īpašuma atsavināšanas cenu ir uzskatāma pirkuma maksa, kas paredzēta tieši par nekustamo īpašumu (sal. *Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2018.gada 18.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-217/2018 (A420305814) 6. un 8.–9.punktu*).

Tas, ka pieteicēja saņēma pirkuma maksu par strīdus nekustamo īpašumu (42 000 *euro*), un zemesgrāmatā īpašumtiesības uz strīdus nekustamo īpašumu tika pārreģistrētas uz pircēja vārda, nozīmē, ka nekustamā īpašuma pirkuma līgums (ieskaitot vai neieskaitot tajā esošo kustamo mantu) neapšaubāmi tika izpildīts. Ar atcēlējlīgumu attiecīgi ir dibināts jauns prasījums.

Savukārt likumā noteiktais pienākums iesniegt deklarāciju un samaksāt IIN iestājas darījuma noslēgšanas un ienākumu gūšanas brīdī, tādējādi pieteicēja nevar šāda pienākuma nepildīšanu pamatot ar faktu, ka darījums pēc pienākuma maksāt nodokli rašanās ir atcelts (*Senāta 2015.gada 8.janvāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-382/2015 (A420432611) 8.punkts kopsakarā ar 4.punktu*).

Papildus ņemams vērā, ka datu atbilstības pārbaude pieteicējai ir veikta par darījumu 2014. un 2015.gadā. Savukārt atcelējlīgums noslēgts 2016.gada augustā. Līdz ar to šis darījums neiekļaujas laika posmā, par kuru aprēķināts IIN. Nodokļu maksātāja pienākumu samaksāt budžetā IIN neietekmē apstāklis, ka pēc nodokļa maksāšanas pienākuma brīža iestāšanās ir noslēgts privāttiesisks līgums, kas ir saistošs pusēm, kuras to noslēgušas.

Līdz ar to secināms, ka dienests pamatoti noteicis gan to, ka pieteicējai bija no tiesību normām izrietošs pienākums iesniegt dienestā deklarācijas par ienākumu no kapitāla pieauguma (strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas), gan par to, ka pieteicējai ir jāmaksā IIN par ienākumu no strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas, jo atcelējlīguma noslēgšana neietekmē no tiesību normām izrietošo nodokļa samaksas pienākumu.

Turklāt dienests pamatoti vērsa uzmanību uz apstākli, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus tam, ka pirkuma maksa pircējam patiešām ir atmaksāta. Saskaņā ar atcelējlīguma nosacījumiem 42 000 *euro* pircējam tika atmaksāti skaidra naudā atcelējlīguma parakstīšanas dienā (2016.gada 8.augustā). Darījuma apliecināšanai pieteicēja dienestā iesniegusi savu bankas konta pārskatu par 2005. un 2006.gadu, kā arī 2005.gada 9.februāra maksājuma uzdevumu (*lietas 115.–116.lapa*). Tiesa piekrita dienesta secinājumam, ka tas, ka attiecīgi naudas līdzekļi bija pieteicējas rīcībā 2005. un 2006.gadā, nav pierādījums to esībai 2016.gadā. Turklāt dienests norādīja, ka ne pieteicēja, ne pircējs nav deklarējuši minēto skaidrās naudas līdzekļu apriti.

[4.9] Pieteicēja norāda, ka dienests ir pārkāpis vienlīdzības principu, jo citai privātpersonai līdzīgos apstākļos IIN par nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu, kas vēlāk ticis atcelts, nav noteikts.

Tas, ka dienests, iespējams, pienācīgi neizvērtēja citas privātpersonas veikta nekustamā īpašuma atsavināšanas darījuma pamatā esošos apstākļus, nerada pieteicējai no vienlīdzības principa izrietošas tiesības arī prasīt neaplikt ar IIN strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūto ienākumu no kapitāla pieauguma, ja ir konstatējami likumā noteiktie nodokļa piemērošanas priekšnoteikumi. Ar atsauci uz vienlīdzības principu nevar pamatot prettiesisku risinājumu (sk. *Senāta 2018.gada 26.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-80/2018 (A420391812) 8.punktu*).

Kā jau iepriekš noskaidrots – pieteicēja ir guvusi ienākumus, kas sastāv no kapitālā pieauguma, kā rezultātā ir iestājies IIN samaksas pienākums.

[4.10] Pieteicēja norādījusi, ka dienests nepareizi veicis nokavējuma naudas aprēķinu, nepareizi sācis aprēķināt nokavējuma naudu, kā arī nepareizi norādījis deklarāciju iesniegšanas laikus. Saņemtie 8000 *euro* (rokasnauda) nepārsniedz strīdus nekustamā īpašuma iegādes vērtību (16 199,76 *euro*), kas nozīmē, ka līdz 2015.gada 15.janvārim (līdz kuram pieteicējai saskaņā ar dienesta norādīto bija jāiesniedz deklarācija par saņemtajiem 8000 *euro*) pieteicēja vēl nebija saņēmusi ienākumus tādā apmērā, lai būtu uzskatāms, ka viņa ir guvusi kapitāla pieaugumu. Dienestam nebija tiesību nokavējuma naudu sākt aprēķināt no 2015.gada 15.janvāra. Tāpat pieteicēja norāda, ka viņai nebija jāiesniedz dienestā deklarācija par saņemtajiem 34 000 *euro* līdz 2015.gada 16.martam (kā to norāda dienests), jo pircējs nebija izpildījis papildu nosacījumu, lai strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas darījums būtu atzīstams par izpildītu pilnā apmērā. Pieteicējas ieskatā, deklarācijas iesniegšanas pienākums viņai rastos tikai tajā brīdī, kad pircējs būtu pilnībā izpildījis savas saistības pret pieteicēju.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 5.^{3}daļa noteic, ka maksātājs (rezidents), kurš gūst ienākumu no kapitāla pieauguma, deklarāciju par ienākumu no kapitāla iesniedz līdz ienākuma gūšanas mēnesim sekojošā mēneša

15.datumam, ja ienākumi no kapitāla aktīvu atsavināšanas mēnesī pārsniedz 711,44 *euro*.

Par ienākuma gūšanas dienu uzskatāma diena, kad maksātājs saņem naudu vai citas lietas, ja šajā pantā nav noteikts citādi (minētā likuma 16.[1]panta pirmā daļa).

Par ienākuma gūšanas dienu par ienākumu (rokasnaudu vai cita veida atlīdzību naudā vai citās lietās), kuru maksātājs saņem pirms līguma par kapitāla aktīvu atsavināšanu noslēgšanas, uzskata dienu, kad saņemts ienākums. Izdevumus, kas saistīti ar kapitāla aktīva iegādi, par kuru ir saņemts ienākums, iekļauj aprēķinā proporcionāli atlikušajai ieņēmumu daļai (*Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.899 ,,Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 97.[1] 2.punkts*).

Ievērojot minēto, pieteicējai bija pienākums deklarēt no kapitāla aktīva atsavināšanas 2014.gada decembrī saņemto ieņēmumu daļu 8000 *euro* līdz 2015.gada 15.janvārim.

Tā kā nav strīda, ka pircējs pieteicējai arī atlikušo pirkuma maksu par strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanu samaksāja, kā arī spriedumā jau iepriekš secināts, ka atcelējlīgumam nav ietekmes uz nodokļa samaksas pienākumu par strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanu, pieteicējai deklarācija par gūtajiem ienākumiem 2015.gada februārī (34 000 *euro*) dienestā bija jāiesniedz līdz 2015.gada 16.martam (jo 15.marts bija svētdiena).

Tiesa nesaskatīja arī kļūdas dienesta veiktajā nodokļa nokavējuma naudas aprēķinā. Tas veikts atbilstoši likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 5.[1]daļai un 29.panta otrajai daļai. Proti, 0,05 procenti no laikā nenomaksātās nodokļa summas pieteicējai aprēķināti no nodokļa summas samaksas termiņa – 2015.gada 30.janvāris (nevis 15.janvāris, kā to norāda pieteicēja) un 2015.gada 31.marts, līdz sākotnējā lēmuma pieņemšanas dienai, to neieskaitot (tas ir, līdz 2016.gada 16.jūnijam). Pieteicēja nav norādījusi un tiesa arī nesaskata kļūdas citos dienesta veiktajos aprēķinos.

[4.11] Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka pārsūdzētais lēmums atzīstams par tiesisku, bet pieteikums par tā atcelšanu – par nepamatotu un noraidāmu.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 31.oktobra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību.

Pieteicēja apelācijas sūdzībā atkārto jau lietā izteiktos iebildumus par to, ka viņai nav pienākums maksāt IIN, ievērojot atcēlējlīgumu un pirkuma darījuma atcelšanu; par nepareizi norādīto deklarāciju iesniegšanas laiku un nepareizi veikto nokavējuma naudas aprēķinu; par vienlīdzības principa pārkāpumu. Pieteicēja norāda, ka minētos apstākļus, tāpat kā dienests, nepareizi novērtējusi arī pirmās instances tiesa.

[5.1] Papildus norāda, ka pirmās instances tiesa nepareizi veikusi vērtējumu par strīdus nekustamā īpašuma pirkuma līgumu. Fakts, ka īpašumtiesības jau tika pārreģistrētas, liecina tikai par to, ka pieteicējai patiesi bija vēlme noslēgt darījumu, savukārt vēlāk darījums atcelts.

Tiesa kļūdaini izvērtēja atcelējlīguma tiesiskās sekas. Ar tā noslēgšanu pieteicējai kapitāla pieaugums nav radies, jo pārdotais nekustamais īpašums atkal ir pieteicējas īpašumā. Pieteicējas gadījumā pirkuma līgums izpildīts tikai daļēji, tāpēc nav piemērojama tiesas norādītā doktrīnas atziņa par to, ka, atceļot jau izpildītu (pilnā apmērā) līgumu, tiek nodibināts jauns prasījums.

[5.2] Tiesa norāda, ka pirkuma maksas saņemšana un reģistrācija zemesgrāmatā nozīmē, ka pirkuma līgums tika izpildīts, tomēr tiesa ignorējusi 2014.gada 3.decembra līgumam pielīgto papildu vienošanos, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.panta trešo daļu.

Ne tiesa, ne dienests atbilstoši Administratīvā procesa likuma 235.pantam nevar apstrīdēt vai apšaubīt neapstrīdētu un joprojām spēkā tiesisku darījumu norisi, kā rezultātā veikta īpašuma tiesību pārreģistrēšana uz pieteicējas vārda.

[5.3] Tiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 2. un 3.punktu un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 5.[3]daļu. Atbilstoši teoloģiskajai interpretācijas metodei lietā nav piemērojamas iepriekš minētās tiesību normas, jo pieteicējai kapitāla pieaugums nav radies.

[5.4] Tiesa nepamatoti atsaucas uz Senāta 2015.gada 8.janvāra rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA-382/2015, jo lietu faktiskie apstākļi nav salīdzināmi, jo pieteicējas lietā darījumu norise un līgumu slēgšana nav saistīta ar peļņas gūšanu.

[6] Dienests rakstveida paskaidrojumos norāda, ka pieteicējas apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu un pirmās instances tiesas spriedumu par tiesisku un pamatotu.

[7] Administratīvā apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304.pantu pirmo daļu, lietu izskatīja rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi un novērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā ar apelācijas sūdzības un procesa dalībnieku argumentiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturtā daļa noteic, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251. panta piektajā dāļā noteiktos

apsvērumus (kāpēc tiesa pieteikumu uzskatījusi par pamatotu vai nepamatotu), sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Pārbaudot pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams. Pirmās instances tiesa, izvērtējot lietas faktiskos apstākļus, pareizi konstatēja, ka pieteicēja saskaņā ar 2015.gada 3.decembra nekustamā īpašuma pirkuma līgumu atsavināja strīdus nekustamo īpašumu, darījums ir izpildīts, jo nav strīda par samaksas 42 000 *euro* par nekustamā īpašumu veikšanu pieteicējai un to, ka pircēja /pers. B/ īpašumtiesības uz strīdus nekustamo īpašumu zemesgrāmatā nostiprinātas 2015.gada 7.janvārī (pamatojoties uz nekustamā īpašuma pirkuma līgumu, *lietas 72.lapa*). Tiesa pareizi konstatēja, ka minētā strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā pieteicēja guva ienākumus no kapitāla pieauguma, kas ir apliekami ar IIN vispārējā kārtībā, jo nepastāv tiesību normās minētie izņēmumi, kad ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas nav apliekams ar nodokli. Tiesa pareizi secināja, ka pieteicējas publiski tiesisku pienākumu maksāt IIN par 2015. un 2016. gadā gūtajiem ienākumiem no kapitāla pieauguma neietekmē cits vēlākais pieteicējas un /pers. B/ privāttiesiskais darījums saistībā ar 2016.gada 8.augusta atcelējlīgumu.

Atzīstot pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju par pareizu un pietiekamu, Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, to neatkārtojot.

[10] Pieteicēja apelācijas sūdzībā atkārto jau lietā izteiktos iebildumus.

Ievērojot to, ka pirmās instances tiesa spriedumā izvērtēja pieteicējas argumentus (ka viņai nav pienākums maksāt IIN, ievērojot atcēlējlīgumu; par nepareizi veikto nokavējuma naudas aprēķinu un nepareizi norādīto deklarāciju iesniegšanas laiku un par vienlīdzības principa pārkāpumu), un Administratīvā apgabaltiesa šo vērtējumu atzina par pareizu, pievienojoties Administratīvās rajona tiesas sprieduma motivācijai, apgabaltiesa nesniedz vērtējumu šiem pieteicējas atkārtotiem argumentiem.

Papildus apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10.1] Lietā nav strīda par apstākļiem, ka pieteicēja naudas summu 42 000 *euro* par strīdus nekustamo īpašumu no pircēja saņēma un darījuma rezultāta īpašums korroborēts uz pircēja vārda. Pati pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, ka konkrētajā gadījumā strīdus nekustamā īpašuma 2014.gada 3.decembra pirkuma līgums ir izpildīts tikai daļēji, jo pircējs neveica samaksu par kustamo mantu saskaņā ar atsevišķu kustamas mantas pirkuma līgumu.

Civillikuma 1865.panta otrā daļa noteic, ja līgums ir pilnīgi vai pa daļai izpildīts, tad atcēlējs līgums, ciktāl ar to norunāts izpildījumu atdod atpakaļ, nodibina jaunu prasījumu.

Ievērojot minēto, pat ja pieņem par pareizu pieteicējas norādi par daļēju līguma izpildi, arī daļējās izpildes gadījumā atbilstoši Civillikuma 1865.panta otrās daļās nosacījumiem atcēlējs līgums nodibina jaunu prasījumu. Lietā ir konstatēti divi atsevišķi privāttiesiski darījumi – viens saskaņā ar 2014.gada 3.decembra pirkuma līgumu par to, ka pieteicēja pārdod strīdus nekustamo īpašumu /pers. B/, otrs – saskaņā ar 2016.gada 8.augusta atcēlējlīgumu par to, ka pieteicēja atgriež /pers. B/ naudas līdzekļus 42 000 *euro* apmērā un vienojas par to, ka tiks atjaunotas pieteicējas īpašuma tiesības uz strīdus nekustamo īpašumu.

Konkrētajā gadījumā ne Civillikuma, ne nodokļu tiesību normas neparedz to, ka vēlāka darījuma rezultātā jau noticis nekustamā īpašuma atsavināšanas darījums tiktu atzīts par nebijušu, un neparedz arī pieteicējas atbrīvošanu no pienākuma maksāt IIN no kapitāla pieauguma tādā gadījumā. Izņēmumi no vispārējā pienākuma maksāt IIN no kapitāla pieauguma ir tieši uzskaitīti tiesību normās, un pieteicējas gadījums neatbilst nevienam no tiem.

Turklāt, kā to pareizi secināja pirmās instances tiesa, pieteicējas un īpašuma pircēja secīgais cits privāttiesiskais darījums neietekmē pieteicējas un valsts publiski tiesiskās attiecības nodokļu jomā.

[10.2] Apgabaltiesa, pārbaudot pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, konstatē, ka tiesa pareizi, atbilstoši faktiskajiem lietas apstākļiem un tiesību normām, kuras arī norādītas spriedumā, secināja, ka ar pārsūdzēto lēmumu pareizi ir noteikts deklarācijas iesniegšanas termiņš par pieteicējas gūto ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas. Proti, atbilstoši likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta $5.^3$daļas un Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.899 ,,Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" $97.^1$ 2.punktam par 2014.gada decembrī gūto apliekamo ienākumu deklarācija pieteicējai bija jāiesniedz līdz 2015.gada 15.janvārim, bet par 2015.gada februārī gūto ienākumu – līdz 2015.gada 16.martam.

Attiecīgi atbilstoši likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta $3.^2$daļas nosacījumiem (maksātājs iemaksā budžetā aprēķinātā nodokļa summu ne vēlāk kā 15 dienu laikā no šā panta $5.^3$daļā noteiktās deklarācijas par ienākumu no kapitāla iesniegšanas dienas) pieteicējai bija pienākums samaksāt nodokli par 2014.gada decembrī gūtajiem apliekamiem ienākumiem līdz 2015.gada 30.janvārim, bet par 2015.gada februārī gūtiem apliekamiem ienākumiem – līdz 2015.gada 31.martam. Pieteicēja šo pienākumu neizpildīja, līdz ar to viņai pamatoti aprēķināta nokavējuma nauda.

Par 2014.gada decembrī noteikto budžetā maksājamo nodokli 737,15 *euro* pieteicējai aprēķināta nokavējuma nauda par laika periodu no 2015.gada 31.janvāra (pirmā nokavējuma diena) līdz 2016.gada 15.jūnijam (līdz 2016.gada 16.jūnijam – diena, kad pieņemts sākotnējais lēmums), kopā par 502 nokavējuma dienām. Nokavējuma nauda aprēķināta 185,02 *euro*. Aprēķins detalizēti atspoguļots sākotnējā lēmuma 7.lapā (*lietas 35.lapa*). Pārbaudot aprēķinu, apgabaltiesa konstatē, ka tas ir pareizs: 737,15 (maksājamā IIN summa) x 502 (nokavējuma dienas) x 0,05 % (atbilstoši likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrajai daļai - 0,05 procenti par katru nokavēto dienu no laikā nenomaksātā pamatparāda), t.i,

737,15x502x 0,05% = 185,02 (*euro*).

Savukārt par 2015.gada februārī noteikto budžetā maksājamo nodokli 3132,89 *euro* par laika periodu no 2015.gada 1.aprīļa (pirmā nokavējuma diena) līdz 2016.gada 15.jūnijam (līdz 2016.gada 16.jūnijam – diena, kad pieņemts sākotnējais lēmums) aprēķinātas 442 nokavējuma dienas un pieteicējai aprēķināta nokavējuma nauda 692,39 *euro*. Aprēķins detalizēti atspoguļots sākotnējā lēmuma 7.lapā (*lietas 35.lapa*). Attiecīgi, pārbaudot aprēķinu, konstatējams: 3132,89 x 442 x 0,05% = 692,37 (noapaļojot).

Ievērojot minēto, nokavējuma nauda pieteicējai noteikta tiesiski, pamatoti un tā ir precīzi aprēķināta.

[10.3] Lietā konstatēts, ka pārsūdzētais lēmums ir tiesisks un pamatots, bet pieteicējas uzskats, ka viņai nav nodoklis jāmaksā, jo viņa nav guvusi ienākumu no kapitāla pieauguma, ir kļūdains. Pieteicējas norāde apelācijas sūdzībā, ka pirmās instances tiesa nepareizi piemēroja nodokļu likumu tiesību normas, ir nepamatota, apgabaltiesa kļūdas pirmās instances veiktajā tiesību normu interpretācijā nekonstatē, tiesa ir piemērojusi faktiskajiem lietas apstākļiem atbilstošas tiesību normas.

[10.4] Apgabaltiesa, pretēji pieteicējas norādei, konstatē, ka pirmās instances tiesa korekti un pamatoti atsaucās uz Senāta 2015.gada 8.janvāra nolēmuma lietā Nr.SKA-382/2015 atziņām, jo lietā bija piemērotas Civillikuma 1865.panta normas, kas ir piemērojamas arī šajā lietā. Senāts Administratīvās apgabaltiesas minēto tiesību normu veiktu interpretāciju atzina par pareizu, norādot, ka tiesnešu kolēģijas nerodas šaubas par tiesas sprieduma pareizību; tostarp atzīts, ka nodokļa saistības rašanos neietekmē vēlāka darījuma, kura rezultātā gūts apliekamais ienākums, atcelšana (sk*., minētā nolēmuma 7.punktu*)

Apstāklim, ka citā lietā fiziskas personas darījumi bija saistīti ar saimniecisko darbību, nav izšķirošas nozīmes, jo vērtējamais jautājums bija par IIN maksāšanas pienākumu saistībā ar vēlāku darījuma atcelšanu.

[10.5] Pieteicēja norāda uz vienlīdzības principa pārkāpumu, atsaucoties uz citas personas datu atbilstības pārbaudes lietu.

Ievērojot to, ka šajā lietā ir konstatēta pārsūdzētā lēmuma atbilstība faktiskajiem apstākļiem un tiesību normām, nav pamata lēmuma atcelšanai. Ja pieteicēja bez tiesiska pamatojuma tiktu atbrīvota no pienākuma maksāt ar pārsūdzēto lēmumu pamatoti noteikto IIN, rastos prettiesiska situācija, kas tiesiskajā valstī nav pieļaujams. Tādēļ šādā gadījumā pieteicējas atsaukšanas uz vienlīdzības principu ir nepamatota.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307., 309.pantu un 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 19.decembra lēmuma Nr.31.1-22.10/5843 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Senātā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente	*(personiskais paraksts)*	K.Krastiņa
Tiesneses	*(personiskais paraksts)*	S.Gintere
	(personiskais paraksts)	S.Liniņa