**Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākuma un apmēra noteikšana no nekustamā īpašuma atsavināšanas, to ieguldot kapitālsabiedrības pamatkapitālā**

1. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.4daļai un 16.1panta 4.1daļai ienākums, kas gūts no nekustamā īpašuma ieguldīšanas kapitālsabiedrības pamatkapitālā, ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Par šāda ienākuma gūšanas dienu ir uzskatāma diena, kad tiek atsavinātas apmaiņas rezultātā iegūtās kapitālsabiedrības akcijas. Šāda ienākuma aprēķinā ir svarīgi divi lielumi: apmaiņā iegūto akciju nominālvērtība un nekustamā īpašuma iegādes vērtība. Ja šo lielumu starpība ir pozitīva, gūtais ienākums ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli un Valsts ieņēmumu dienestā ir iesniedzama deklarācija par ienākumu no kapitāla pieauguma, kurā ir jādeklarē gūtais ienākums un no tā aprēķinātais nodoklis.

2. No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.4daļas un 16.1panta 4.1daļas teksta izriet, ka šīs tiesību normas paredz tādu nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu, kurā nodokļu maksātājs par nekustamo īpašumu saņem nevis naudas līdzekļus, bet gan akcijas. Akciju atsavināšana minēto normu izpratnē ir instruments, ar kura palīdzību nodokļu maksātājs realizē no nekustamā īpašuma atsavināšanas gūto ienākumu un ar kura palīdzību tiek fiksēta diena, kas tiek atzīta par ienākuma no nekustamā īpašuma atsavināšanas gūšanas dienu un kas secīgi nodokļu maksātājam rada nodokļa samaksas pienākumu.

Līdz ar to, atzīstams, ka nodokļu maksātājs, ieguldot nekustamo īpašumu kapitālsabiedrības pamatkapitālā un secīgi veicot par nekustamo īpašumu saņemto akciju atsavināšanu, veic vienu kapitāla aktīva atsavināšanas darījumu.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 4.septembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420190717, SKA-383/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:0904.A420190717.11.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:0904.A420190717.11.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Diāna Makarova, Veronika Krūmiņa, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 8.februāra lēmuma Nr. 31.2-22.10/792 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 26.septembra spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Pieteicējas [pers. A] īpašumā bija reģistrēts nekustamais īpašums [adrese]. Pieteicēja šo nekustamo īpašumu ieguldīja AS „[Nosaukums A]” pamatkapitālā, saņemot par to akcijas. Pēc akciju saņemšanas pieteicēja tās uzdāvināja atlīdzības nozīmē nodibinājumam „[Nosaukums B]”.

Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas auditu par ienākumu no kapitāla pieauguma. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 8.februāra lēmumu, kurā atzīts, ka pieteicēja, ieguldot nekustamo īpašumu kapitālsabiedrības pamatkapitālā apmaiņā pret akcijām, kuras ir vērtīgākas par nekustamā īpašuma iegādes vērtību, ir guvusi ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu. Par šāda ienākuma gūšanas dienu ir atzīstama akciju atsavināšanas diena, un ar nodokli apliekamais ienākums tiek aprēķināts kā starpība starp apmaiņas rezultātā iegūto akciju nominālvērtību un nekustamā īpašuma iegādes vērtību. Tā kā šī starpība ir pozitīva, pieteicējai ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, kā arī nokavējuma un soda nauda.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā. Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2018.gada 26.septembra spriedumu pieteikumu apmierināja.

Spriedumā norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienests pareizi ir atzinis, ka saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.4daļu un 16.1panta 4.1daļu pieteicēja ir guvusi ar nodokli apliekamo ienākumu, jo, ieguldot nekustamo īpašumu kapitālsabiedrības pamatkapitālā, pieteicēja pretī ir saņēmusi akcijas, kas ir vērtīgākas par ieguldītā nekustamā īpašuma iegādes vērtību. Valsts ieņēmumu dienests arī pareizi atzinis, ka par šāda ienākuma gūšanas dienu ir uzskatāma akciju atsavināšanas diena. Taču minētais nenozīmē, ka pieteicējai rodas nodokļa samaksas pienākums. Tas pamatojams ar apstākli, ka pieteicēja ir uzdāvinājusi saņemtās akcijas, tātad pieteicēja ir veikusi divus kapitāla aktīvu atsavināšanas darījumus, proti, nekustamā īpašuma atsavināšanas (ieguldīšanas kapitālsabiedrības pamatkapitālā) darījumu un akciju atsavināšanas (dāvinājuma atlīdzības nozīmē) darījumu. Nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā pieteicējai ir izveidojies pozitīvs kapitāla aktīvs, ko Valsts ieņēmumu dienests pamatoti aplicis ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Savukārt akciju atsavināšanas rezultātā pieteicējai ir izveidojies negatīvs kapitāla aktīva pieaugums, jo, uzdāvinot akcijas, pieteicējai ir radušies zaudējumi akciju iegādes (nominālvērtības) apmērā. Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta astoto un devīto daļu negatīvo kapitāla pieaugumu var segt ar pozitīvo kapitāla pieaugumu. Ja rezultāts ir negatīvs, tas nav ņemams vērā nodokļa aprēķinā. Valsts ieņēmumu dienests nav ņēmis vērā akciju dāvināšanas rezultātā izveidojušos negatīvo kapitāla pieaugumu. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests ir nepamatoti nonācis pie secinājuma, ka pieteicējai ir izveidojies ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums.

[3] Valsts ieņēmumu dienests apgabaltiesas spriedumu pārsūdzēja.

Kasācijas sūdzībā norādīts, ka pretēji apgabaltiesas atzītajam pieteicēja nav veikusi divus kapitāla aktīvu atsavināšanas darījumus. Akciju atsavināšanas darījums ir skatāms kopsakarā ar nekustamā īpašuma ieguldīšanu kapitālsabiedrības pamatkapitālā. Akciju atsavināšanas darījums izriet no nekustamā īpašuma ieguldīšanas darījuma, un akciju atsavināšanas darījumam būtiska nozīme ir tikai tāpēc, lai konstatētu nekustamā īpašuma ieguldīšanas rezultātā gūto ienākumu dienu. Tas, ka pieteicēja visas sev piederošās kapitālsabiedrības akcijas ir uzdāvinājusi atlīdzības nozīmē, ir pašas pieteicējas brīva izvēle, kas nevar ietekmēt nodokļa aprēķināšanas un samaksas pienākumu. Saņemot akcijas, pieteicējai neradās akciju iegādes izdevumi, līdz ar to akciju dāvinājums nerada pieteicējai deklarējamu zaudējumu summu uzdāvināto akciju vērtībā. Tādējādi šo zaudējumu nevar segt ar ienākumu no cita kapitāla atsavināšanas. Līdz ar to apgabaltiesa nepamatoti ir piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta astoto un devīto daļu. Turklāt atbilstoši šā likuma 10.panta pirmās daļas 3.punktam vispārīgi dāvinājumu var iekļaut attaisnotajos izdevumos, taču pieteicēja nav norādījusi, ka uz viņu būtu attiecināma minētā tiesību norma.

[4] Pieteicēja paskaidrojumos par kasācijas sūdzību lūdz pārsūdzēto spriedumu atstāt negrozītu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt. Pieteicēja arī lūdz piemērot pagaidu aizsardzību, lūgumā norādot, ka, lai arī apgabaltiesa ir atcēlusi pārsūdzēto Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu, tiesu izpildītājs veic dienesta lēmuma piespiedu izpildi. Katru mēnesi no pieteicējas vienīgā ienākumu avota – pensijas 444 *euro* – tiek ieturēti 14 *euro*. Tādējādi apgabaltiesas spriedums netiek ņemts vērā.

**Motīvu daļa**

[5] Lietā ir strīds par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanu no ienākuma, kas gūts no nekustamā īpašuma ieguldīšanas kapitālsabiedrības pamatkapitālā.

[6] Kārtību, kādā ir aprēķināms ienākums no kapitālsabiedrības pamatkapitālā ieguldītā nekustamā īpašuma, noteic likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.4daļa un 16.1panta 4.1daļa.

Saskaņā ar 11.9panta 7.4daļu ienākumu no nekustamā īpašuma ieguldīšanas kapitālsabiedrības pamatkapitālā nosaka kā apmaiņā iegūto akciju nominālvērtības un nekustamā īpašuma iegādes vērtības starpību. Atbilstoši 16.1panta 4.1daļai, ja fiziskā persona kapitālsabiedrības pamatkapitālā iegulda nekustamo īpašumu apmaiņā pret kapitālsabiedrības akcijām, tad par tāda ienākuma gūšanas dienu, kas radies no nekustamā īpašuma ieguldīšanas kapitālsabiedrības pamatkapitālā, uzskatāma diena, kad apmaiņā iegūtās akcijas tiek atsavinātas.

Tātad atbilstoši minētajām tiesību normām ienākums, kas gūts no nekustamā īpašuma ieguldīšanas kapitālsabiedrības pamatkapitālā, ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Par šāda ienākuma gūšanas dienu ir uzskatāma diena, kad tiek atsavinātas apmaiņas rezultātā iegūtās kapitālsabiedrības akcijas. Šāda ienākuma aprēķinā ir svarīgi divi lielumi: apmaiņā iegūto akciju nominālvērtība un nekustamā īpašuma iegādes vērtība. Ja šo lielumu starpība ir pozitīva, gūtais ienākums ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli un Valsts ieņēmumu dienestā ir iesniedzama deklarācija par ienākumu no kapitāla pieauguma, kurā ir jādeklarē gūtais ienākums un no tā aprēķinātais nodoklis (Ministru kabineta 2018.gada 30.oktobra noteikumu Nr. 662 „Noteikumi par iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarācijām un to aizpildīšanas kārtību” XI nodaļa).

Apgabaltiesa ir konstatējusi, ka pieteicēja 2015.gada 14.janvārī nekustamo īpašumu ieguldījusi AS „[Nosaukums A]”, par to saņemot šīs kapitālsabiedrības akcijas. Savukārt 2015.gada 30.janvārī pieteicēja, noslēdzot dāvinājuma līgumu atlīdzības nozīmē, apmaiņā iegūtās akcijas uzdāvinājusi nodibinājumam „[Nosaukums B]”. Tāpat apgabaltiesa ir konstatējusi, ka apmaiņā iegūto akciju nominālvērtība ir lielāka par nekustamā īpašuma iegādes vērtību. Līdz ar to apgabaltiesa ir atzinusi, ka pieteicēja no nekustamā īpašuma ieguldīšanas kapitālsabiedrības pamatkapitālā ir guvusi ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu, pret ko neiebilst arī pieteicēja.

[7] Neskatoties uz minēto, apgabaltiesa ir atzinusi, ka pieteicējai nerodas nodokļa samaksas pienākums. Pie šāda secinājuma apgabaltiesa ir nonākusi, uzskatot, ka pieteicēja ir veikusi divus kapitāla aktīvu atsavināšanas darījumus, proti, nekustamā īpašuma ieguldīšanu kapitālsabiedrības pamatkapitālā un akciju dāvināšanu atlīdzības nozīmē. Tas, apgabaltiesas ieskatā, liek piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta astoto un devīto daļu.

Atbilstoši šīm tiesību normām taksācijas gada kapitāla pieaugumu summē, ja taksācijas gadā ir atsavināti vairāki kapitāla aktīvi. Ja aprēķinātais kapitāla pieaugums vai tā summa ir negatīva, nodokļa aprēķināšanas vajadzībām to neņem vērā (astotā daļa). Ja par taksācijas gadu aprēķinātais kapitāla pieaugums no viena kapitāla aktīva atsavināšanas ir negatīvs, bet no cita kapitāla atsavināšanas – pozitīvs, tad radušos zaudējumus attiecībā uz taksācijas gadu var segt ar pozitīvo kapitāla pieaugumu (devītā daļa).

Kā minēts jau iepriekš, apgabaltiesa ir konstatējusi pozitīvu kapitāla pieaugumu no nekustamā īpašuma ieguldīšanas kapitālsabiedrības pamatkapitālā. Savukārt akciju dāvinājuma rezultātā, apgabaltiesas ieskatā, pieteicēja ir guvusi negatīvu kapitāla pieaugumu, jo akciju iegādes izmaksas, ko apgabaltiesa ir pielīdzinājusi akciju nominālvērtībai, pārsniedz to atsavināšanas vērtību. Tādējādi, ņemot vērā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta devītajā daļā paredzēto pozitīvā un negatīvā kapitāla pieauguma summēšanu, apgabaltiesa ir atzinusi, ka pieteicējai taksācijas gadā veidojas negatīva kapitāla pieauguma summa, kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta astoto daļu nav ņemama vērā nodokļa aprēķināšanas vajadzībām.

[8] Secinājumu, ka pieteicēja ir veikusi divus kapitāla aktīvu atsavināšanas darījumus, apgabaltiesa ir pamatojusi ar 2014.gada 17.decembra likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotāciju.

Tajā ir norādīts, ka pašreiz likumā nav atrunāts nodokļa piemērošanas režīms, nosakot ienākuma, kas radies no nekustamā īpašuma ieguldīšanas kapitālsabiedrības pamatkapitālā apmaiņā pret kapitālsabiedrības akcijām, gūšanas dienu. Ņemot vērā, ka dienā, kad tiek veikta nekustamā īpašuma ieguldīšana kapitālsabiedrības pamatkapitālā, pretim tiek saņemtas akcijas par lielāku vērtību nekā nekustamā īpašuma iegādes vērtība, maksātājs pēc ekonomiskās būtības gūst ienākumu. Taču, tā kā maksātāja rīcībā ieguldījuma veikšanas dienā var nebūt naudas līdzekļu (ieguldot īpašumu, ienākums tiek gūts akciju veidā) nodokļu nomaksai un šo ienākumu iespējams realizēt, vienīgi atsavinot iegūtās akcijas, bet minētais būtu pretrunā ar mērķi veicināt uzņēmējdarbību, likumprojekts paredz, ka par šāda ienākuma gūšanas dienu uzskatāma diena, kad apmaiņā iegūtās akcijas tiek atsavinātas. Līdzīga pieeja jau pašreiz tiek piemērota gadījumos, ja vienas akcijas tiek aizstātas ar citām (šāda kārtība atrunāta Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumos Nr. 899 „Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība”) (*12.Saeimas likumprojekta Nr. 96/Lp12 „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācija. https://www.saeima.lv/lv/par-saeimu/arhivs*)

Tātad atbilstoši anotācijā norādītajam likumdevējs ir atzinis: ja nodokļu maksātājs iegulda nekustamo īpašumu kapitālsabiedrības pamatkapitālā un pretim saņem akcijas, kuru vērtība naudas izteiksmē ir lielāka par nekustamā īpašuma iegādes vērtību, tad nodokļu maksātājs gūst ienākumu. Likumdevējs arī norādījis, ka šādu ienākumu ir iespējams realizēt, vienīgi atsavinot akcijas. No anotācijas arī redzams likumdevēja apsvērtais apstāklis, ka dienā, kad nodokļu maksātājs iegulda nekustamo īpašumu kapitālsabiedrības pamatkapitālā, nodokļu maksātāja rīcībā var nebūt naudas līdzekļu nodokļa samaksai. Tāpēc likumdevējs ir atzinis par nepieciešamu atlikt no šāda ienākuma aprēķinātā nodokļa samaksu līdz brīdim, kad nodokļu maksātājs atsavinās akcijas jeb realizēs gūto ienākumu. Likumdevējs arī izskaidrojis, ka šāds nodokļa piemērošanas režīms tiek noteikts, lai veicinātu uzņēmējdarbību.

Tādējādi no anotācijas, tāpat kā no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.4daļas un 16.1panta 4.1daļas teksta izriet, ka šīs tiesību normas paredz tādu nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu, kurā nodokļu maksātājs par nekustamo īpašumu saņem nevis naudas līdzekļus, bet gan akcijas. Akciju atsavināšana minēto normu izpratnē ir instruments, ar kura palīdzību nodokļu maksātājs realizē no nekustamā īpašuma atsavināšanas gūto ienākumu un ar kura palīdzību tiek fiksēta diena, kas tiek atzīta par ienākuma no nekustamā īpašuma atsavināšanas gūšanas dienu un kas secīgi nodokļu maksātājam rada nodokļa samaksas pienākumu.

Ievērojot minēto, atzīstams, ka nodokļu maksātājs, ieguldot nekustamo īpašumu kapitālsabiedrības pamatkapitālā un secīgi veicot par nekustamo īpašumu saņemto akciju atsavināšanu, veic vienu kapitāla aktīva atsavināšanas darījumu.

[9] Par to liecina arī apstāklis, ka likumdevējs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.4daļā un 16.1panta 4.1daļā paredzēto darījumu pēc būtības ir pielīdzinājis maiņas darījumam, proti, viens kapitāla aktīvs – nekustamais īpašums – tiek apmainīts pret citu kapitāla aktīvu – akcijām.

Saskaņā ar Civillikuma 2091.pantu maiņas līgums ir divu personu abpusējs apsolījums dot vienu priekšmetu pret otru, izņemot naudu. Tātad maiņas darījuma rezultātā persona vienu priekšmetu apmaina pret citu, kas nozīmē, ka personas rīcībā esošo priekšmetu daudzums paliek nemainīgs. Apmainot vienu priekšmetu pret otru, personai nerodas apmaiņas rezultātā saņemtā priekšmeta iegādes izdevumi. Šādi izdevumi var rasties, lai iegādātos to priekšmetu, kas tiek mainīts jeb dots otram darījuma dalībniekam. Līdz ar to, apmainot vienu kapitāla aktīvu – nekustamo īpašumu – pret citu kapitāla aktīvu – akcijām –, nodokļu maksātājam nerodas apmaiņas rezultātā saņemtā kapitāla aktīva (akciju) iegādes izdevumi. Tāpēc likumdevējs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.4daļā ir skaidri noteicis, ka, aprēķinot apliekamo ienākumu no nekustamā īpašuma ieguldīšanas kapitālsabiedrības pamatkapitālā apmaiņā pret akcijām, izdevumu pozīcijā tiek ņemti vērā tikai nekustamā īpašuma iegādes izdevumi. Akciju iegādes izdevumi ienākuma aprēķināšanai šādā darījumā netiek ņemti vērā, jo, kā jau minēts, šādi izdevumi nodokļu maksātājam nerodas, jo pēc būtības tiek iegādāts viens kapitāla aktīvs, kas tiek apmainīts pret citu.

Tādējādi apgabaltiesas veiktie aprēķini, kuros ir ņemti vērā arī akciju iegādes izdevumi un akciju atsavināšanas vērtība, nav balstīti tiesību normās. Proti, apgabaltiesa aprēķinos vispirms no akciju nominālvērtības ir atņēmusi nekustamā īpašuma iegādes vērtību, pēc tam no akciju atsavināšanas vērtības ir atņēmusi akciju iegādes izdevumus (nominālvērtību), un tad apgabaltiesa ir noteikusi šo vienādojumu starpību. Šādi aprēķini ir pretrunā ar speciālajā tiesību normā, proti, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.4daļā paredzēto kārtību, kādā aprēķināms ienākums no nekustamā īpašuma ieguldīšanas kapitālsabiedrības pamatkapitālā, jo, kā jau minēts, atbilstoši šai tiesību normai attiecīgais ienākums aprēķināms kā akciju nominālvērtības un nekustamā īpašuma iegādes izdevumu starpība. Savukārt tas, ka minētā tiesību norma aprēķinos paredz ņemt vērā akciju nominālvērtību, nevis akciju pārdošanas cenu, kas var būt gan lielāka, gan mazāka, gan vienāda ar akciju nominālvērtību, ir likumdevēja izšķiršanās.

[10] Atbildot uz pieteicējas argumentu, ka pieteicēja, uzdāvinot nekustamā īpašuma apmaiņas rezultātā saņemtās akcijas, nav guvusi labumu, norādāms jau iepriekš Senāta praksē atzītais. Proti, tiesību normas nodokļu samaksas pienākumu nepadara par atkarīgu ne no veida, kā persona izvēlējusies rīkoties ar savu īpašumu un tā atsavināšanas rezultātā gūtajiem ienākumiem, ne no veida, kā persona nolēmusi organizēt tai pienākušos līdzekļu apriti. Iesaistīšanās konkrētos privāttiesiskos darījumos, tostarp tādos, kas eventuāli var nest personai mantiskus zaudējumus, ir personas brīva izvēle (prezumējot, ka darījumi nav noslēgti maldības, viltus vai spaidu rezultātā). No juridiskā viedokļa par izvēli ierobežojošiem nevar tikt uzskatīti personīga rakstura motīvi, kas bijuši pamatā personas gribai noslēgt tāda vai citāda satura darījumu (*Senāta 2015.gada 29.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-431/2015 (A420470412) 10.punkts*).

Ievērojot minēto, ir pamatota Valsts ieņēmumu dienesta norāde, ka apmaiņā saņemto akciju atsavināšana dāvinājuma veidā ir pieteicējas brīva izvēle, kas nevar ietekmēt normatīvajos aktos noteikto nodokļu maksātāja nodokļu aprēķināšanas un samaksas pienākumu. Turklāt, lai arī minētajā Senāta spriedumā ir runāts par nekustamā īpašuma ieķīlāšanu, nevis dāvināšanu, kā tas ir izskatāmajā lietā, tas pretēji pieteicējas viedoklim nenozīmē, ka norādītās Senāta atziņas nav piemērojamas šajā lietā, jo pēc būtības abās lietās aplūkots identisks jautājums, proti, vai nodokļu maksātāja izvēlētais veids, kā rīkoties ar savu īpašumu, ietekmē nodokļu samaksas pienākumu.

[11] Tādējādi, tā kā iepriekš tika atzīts, ka pieteicēja ir veikusi tikai vienu kapitāla aktīva atsavināšanas darījumu, proti, nekustamā īpašuma atsavināšanu, ieguldot to kapitālsabiedrības pamatkapitālā, bet akciju atsavināšana veikta, lai realizētu nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūto ienākumu, ir pamatots kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa ir nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.4daļu, kā arī ir piemērojusi to tiesību normu, kuru nevajadzēja piemērot, proti, minētā panta astoto un devīto daļu, un tas ir novedis pie lietas nepareizas izspriešanas. Līdz ar to apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai apgabaltiesai.

[12] Savukārt, izvērtējot pieteicējas lūgumu par pagaidu aizsardzības piemērošanu, norādāms turpmāk minētais.

Administratīvā procesa likuma 185.panta piektā daļa paredz, ka pieteicējs var lūgt tiesu, motivējot lūgumu, apturēt administratīvā akta darbību. Atbilstoši 185.1panta otrajai daļai tiesa, izlemjot lūgumu par administratīvā akta darbības apturēšanu, ņem vērā to, vai pārsūdzētā administratīvā akta darbība varētu radīt būtisku kaitējumu vai zaudējumus, kuru novēršana vai atlīdzināšana būtu ievērojami apgrūtināta vai prasītu nesamērīgus resursus, un to, vai pārsūdzētais administratīvais akts ir pirmšķietami (*prima facie*) prettiesisks. Administratīvo tiesu praksē šie abi kritēriji tiek apzīmēti kā pagaidu aizsardzības subjektīvais un objektīvais kritērijs. Tā kā likums paredz abu kritēriju pastāvēšanu kā priekšnoteikumu pagaidu aizsardzības piemērošanai, secināms, ka tad, ja neizpildās kaut viens no abiem kritērijiem, pagaidu aizsardzības piemērošanai nav pamata.

Ņemot vērā iepriekš izdarītos secinājumus par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.4daļas un 16.1panta 4.1daļas piemērošanu, atzīstams, ka objektīvais kritērijs nav konstatējams. Tātad pagaidu aizsardzības piemērošanai nav pamata. Līdz ar to pieteicējas lūgums ir noraidāms.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 185.panta piekto daļu, 185.1panta pirmo un otro daļu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 26.septembra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

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

Noraidīt [pers. A] lūgumu apturēt Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 8.februāra lēmuma Nr. 31.2-22.10/792 darbību.

Spriedums nav pārsūdzams.