**Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums neiestājas, ja tiek konstatēts, ka atsavināšanas darījuma atcelšanas dēļ ienākums nav un netiks gūts**

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa jēga ir ar nodokli aplikt personas ienākumus. Ja konkrētu ienākumu nav un arī nevar vairs būt, tad nodokļa maksāšanas pienākuma noteikšana par šādiem neesošiem ienākumiem būtu pretēja ienākuma nodokļa jēgai un likumdevēja gribai. Līdz ar to Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība”97.4punktā noteiktais, ka trešajā taksācijas periodā ar nodokli apliekamajā ienākumā iekļauj atlikušo līgumā noteikto, bet nesaņemto summu neatkarīgi no tā, vai ienākums ir saņemts vai nav, nevar tikt interpretēts tādējādi, ka nodokļa maksāšanas pienākums iestājas arī tad, ja tiek konstatēts, ka konkrētais atsavināšanas darījums ir atcelts un netiks īstenots, proti, nodokļu maksātājs saistībā ar īpašuma atsavināšanu nekādus ienākumus nav guvis un negūs. Šis punkts attiecas uz tādiem gadījumiem, kad prezumējami joprojām pastāv ienākuma gūšanas iespēja, savukārt tad, ja tiesa, pārbaudot pierādījumus, ir pārliecinājusies, ka ienākumu no atsavināšanas darījuma persona nav guvusi un arī negūs, jo darījums ir atcelts, iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumam nav tiesiska pamata.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 31.augusta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420232618, SKA-198/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:0831.A420232618.18.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2022:0831.A420232618.18.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Ieva Višķere, Dzintra Amerika, Anita Kovaļevska

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 5.jūnija lēmuma Nr. 31.1-22.10/2493 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 19.februāra spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] 2015.gada 3.novembrī pieteicēja [pers. A] noslēdza līgumu par nekustamā īpašuma – zemes gabala un uz tā esošo ēku ar adresi [adrese A] (turpmāk – strīdus īpašums), – atsavināšanu (pārdošanu). Pēc līguma noslēgšanas īpašuma tiesības uz strīdus īpašumu zemesgrāmatā tika reģistrētas uz pircējas [pers. B] vārda. Līguma nosacījumi paredzēja, ka pirkuma maksa pieteicējai tiks samaksāta pa daļām septiņu gadu laikā, pirmo maksājumu 10 000 *euro* veicot pēc gada.

Valsts ieņēmumu dienests 2018.gadā veica pieteicējai datu atbilstības pārbaudi, un šis administratīvais process noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 5.jūnija lēmumu Nr. 31.1-22.10/2493 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), ar kuru tika atzīts, ka pieteicējai saistībā ar strīdus īpašuma pārdošanu jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā, lūdzot atcelt pārsūdzēto lēmumu. Pieteicēja norādīja, ka tad, kad 2016.gadā pienāca pirmā maksājuma termiņš, tika konstatēts, ka pircējai ir mainījusies finansiālā situācija un viņa nevarēs samaksāt pirkuma maksu, tāpēc 2016.gada 20.decembrī pieteicēja un pircēja noslēdza pirkuma līguma atcelšanas līgumu (turpmāk arī – atcēlējlīgums). Līdz ar to pieteicēja sakarā ar strīdus īpašuma pārdošanu nav guvusi nekādus ienākumus, un attiecīgi nevar uzskatīt, ka viņai būtu radies ar kapitāla pieauguma nodokli apliekams ienākums.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2020.gada 19.februāra spriedumu pieteikumu apmierināja. Tiesa atzina, ka pārsūdzētais lēmums laikā, kad tas tika pieņemts, bija tiesisks, tomēr pēc tam apstākļi ir mainījušies tā, ka vienīgais taisnīgais risinājums ir pārsūdzētā lēmuma atcelšana. Spriedums pamatots ar turpmāk izklāstītajiem argumentiem.

[3.1] Ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 16.1panta ceturtajā daļā regulēts, kā nosaka ienākumu gūšanas dienu situācijā, kad atsavināšanas līguma noslēgšanas diena un naudas saņemšanas diena nav vienā taksācijas periodā. Atbilstoši minētajai normai un Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” (turpmāk – Ienākumu nodokļa piemērošanas noteikumi) 97.3 un 97.4punktam uzskatāms, ka ienākums ir gūts tajā taksācijas periodā, kurā ienākums ir faktiski saņemts. Tomēr, ja nodokļa maksātājs ienākumu no atsavināšanas darījuma saņem vairāk nekā triju taksācijas periodu laikā, uzskatāms, ka viss ar atsavināšanu saistītais ienākums ir gūts pirmo triju taksācijas periodu laikā, un šādā gadījumā trešajā taksācijas periodā ar nodokli apliekamajā ienākumā iekļauj līgumā noteikto atlikušo, bet nesaņemto summu neatkarīgi no tā, vai ienākums ir saņemts vai nav. Tādējādi likumdevējs ir noteicis nodokļa maksātāja pienākumu triju gadu laikā no atsavināšanas darījuma noslēgšanas samaksāt nodokli no kapitāla aktīvu atsavināšanas ienākumiem arī tādā gadījumā, ja ienākums pilnā apmērā vēl nav saņemts.

[3.2] No lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicēja 2016.gada 4.martā deklarēja atsavināšanas darījuma uzsākšanas (pirkuma līguma noslēgšanas) dienu – 2015.gada 3.novembri un sagaidāmā ienākuma gūšanas gadu un mēnesi: 2016.gada 3.novembri, 2017.gada 3.novembri, 2018.gada 3.novembri, 2019.gada 3.novembri, 2020.gada 3.novembri, 2021.gada 3.novembri un 2022.gada 3.novembri. Ievērojot minēto tiesisko regulējumu, dienests pārsūdzētajā lēmumā atzina, ka līdz ar to trešajā taksācijas gadā – 2017.gadā – ar nodokli apliekamajā pieteicējas ienākumā ir iekļaujama visa nesaņemtā darījuma summa.

[3.3] Lai arī pieteicēja un pircēja 2016.gada 20.decembrī noslēdza atsavināšanas darījuma atcelšanas līgumu, laikā, kad Valsts ieņēmumu dienests pieņēma pārsūdzēto lēmumu, zemesgrāmatā kā strīdus īpašuma īpašniece joprojām bija reģistrēta pircēja. Saskaņā ar Civillikuma 994.panta pirmo daļu un Zemesgrāmatu likuma 1.pantu par nekustama īpašuma īpašnieku atzīstams tikai tas, kas par tādu ierakstīts zemesgrāmatās, un zemesgrāmatu ierakstiem ir publiska ticamība. Īpašuma nostiprinājums zemesgrāmatā ir pietiekams pierādījums zemesgrāmatā ierakstītās personas īpašuma tiesībai. Šādos apstākļos dienestam, pieņemot pārsūdzēto lēmumu, nebija pamata konstatēt, ka atsavināšanas darījums patiešām ir atcelts un pieteicēja samaksu par strīdus īpašumu nesaņems. Līdz ar to tobrīd dienests tiesiski un pamatoti atzina, ka pieteicējai ir aprēķināms maksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

[3.4] Tomēr bez ievērības nav atstājams, ka, interpretējot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 4.pantu kopsakarā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta pirmās daļas 4.punktu, 7.pantu, 8.panta trešās daļas 11.punktu, 11.9panta pirmo daļu un otrās daļas 4.punktu un 16.1panta pirmo daļu, secināms, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas kontekstā noteicošs ir tas, ka persona gūst ienākumus, proti, saņem naudu vai citas lietas. Turklāt vispārīgi tieši saņemšanas diena tiek uzskatīta par ienākuma gūšanas dienu.

Arī Ienākumu nodokļa piemērošanas noteikumu normas nodokļa maksāšanas pienākumu saista ar ienākumu saņemšanu, vienīgi nosakot: tad, ja visi ar atsavināšanas darījumu saistītie paredzamie ienākumi tiek saņemti pa daļām ilgākā laika posmā, tad tiek pieņemts, ka tie ir saņemti pirmo triju taksācijas periodu laikā un nodoklis ir jāmaksā, pat ja līdz šā termiņa beigām visi paredzamie ienākumi faktiski vēl nav saņemti. Apgabaltiesas ieskatā, minēto normu mērķis nav bijis pilnībā atkāpties no principa, ka kapitāla pieauguma nodokļa aprēķins ir saistāms ar konkrētas personas ienākumiem, bet gan noteikt, ka, neskatoties uz to, ka faktiski ienākumus darījuma rezultātā persona saņems arī vēlāk nekā trīs taksācijas periodu laikā pēc atsavināšanas līguma noslēgšanas, nodokļa maksājumi ir veicami trīs taksācijas periodu laikā. Turklāt minētās tiesību normas tieši neregulē jautājumu par ienākuma no kapitāla noteikšanu gadījumā, ja pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas līguma noslēgšanas darījums netiek īstenots, bet tiek atcelts, un saskaņā ar līguma noteikumiem maksātājs vispār nav saņēmis un nesaņems ienākumu. Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta sestajā daļā likumdevējs ir paredzējis, ka gadījumā, kad darījums nenotiek vai netiek attiecīgi īstenots, par ienākumu no kapitāla pieauguma ir uzskatāms tāds ienākums, kuru maksātājs ir saņēmis un kurš viņam nav jāatmaksā.

Tādējādi nav saskatāma likumdevēja griba noteikt nodokļa maksāšanas pienākumu gadījumā, ja ienākums nav un arī netiks saņemts.

[3.5] Konkrētajā gadījumā konstatējams, ka 2018.gada 20.augustā, proti, neilgi pēc pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas, tiesvedības laikā pieteicējai zemesgrāmatā ir nostiprinātas īpašuma tiesības uz strīdus īpašumu, pamatojoties uz 2016.gada 20.decembra atcēlējlīgumu. Tas, lai gan novēloti, bet apstiprina atcēlējlīgumā noteikto, pieteicējas paskaidrojumos norādīto un liecinieces [pers. B] liecināto, ka darījums netika un netiks īstenots, pirkuma līgums ir atcelts un īpašuma tiesības uz strīdus īpašumu pāriet atpakaļ pieteicējai. Pārbaudot pieteicējas 2016.gada 5.decembra paziņojumu par atkāpšanos no pirkuma līguma, atcēlējlīgumu un pieteicējas bankas kontu izdrukas, secināms, ka samaksu no pircējas [pers. B] saskaņā ar pirkuma līgumu pieteicēja nav saņēmusi. Minēto apliecina arī [pers. B] liecība. Ievērojot minēto, secināms, ka saskaņā ar pirkuma līgumu paredzēto ienākumu no kapitāla pieteicēja nav guvusi, kā arī darījuma atcelšanas dēļ vispār negūs. Līdz ar to pieteicēja nav guvusi ienākumus, par kuriem atbilstoši likumā noteiktajam ir jāmaksā iedzīvotāju ienākumu nodoklis. Šādos apstākļos būtu netaisnīgi un nesamērīgi pieteicējai noteikt iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu.

[3.6] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 85.panta otro daļu adresātam nelabvēlīgu tiesisku administratīvo aktu var atcelt jebkurā brīdī, izņemot gadījumu, kad saskaņā ar tiesību normām šāda paša satura administratīvais akts tūlīt būtu jāizdod no jauna.

Vispārīgi vēlāka darījuma atcelšana tādā veidā, ka persona no darījuma ienākumu nav guvusi un negūs, būtu pamats deklarācijas labošanai vai precizēšanai un pārmaksātās nodokļa summas atmaksai. Tomēr konkrētajā gadījumā pieteicēja nevarēs iesniegt gada ienākumu deklarācijas precizējumu vai labojumu, jo ir veikta datu atbilstības pārbaude. Turklāt Valsts ieņēmumu dienesta pozīcija ir tāda, ka pieteicējai ir jāmaksā nodoklis, pat ja ienākums netiks saņemts. Šādos apstākļos, lai nodrošinātu, ka pieteicējai nav jāmaksā nodoklis par ienākumu, kas nav un netiks gūts, ir pamats atcelt pārsūdzēto lēmumu daļā par aprēķināto nodokli par 2017.gada decembri un tā rezultātā noteikto papildu nomaksai budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par minēto spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk izklāstītajiem argumentiem.

[4.1] Apgabaltiesa, atzīstot, ka ienākumu negūšanas fakts ir pamats secinājumam, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis nav jāmaksā, ir kļūdaini interpretējusi Ienākumu nodokļa piemērošanas noteikumu 97.4punktu. Šī norma skaidri noteic: ja nodokļa maksātājs ienākumu no darījuma (kapitāla aktīvu atsavināšanas) saņem vairāk nekā triju taksācijas periodu laikā, skaitot no gada, kurā noslēgts atsavināšanas līgums, uzskatāms, ka viss ar atsavināšanu saistītais ienākums ir gūts pirmo triju taksācijas periodu laikā. Trešajā taksācijas periodā ar nodokli apliekamajā ienākumā iekļauj atlikušo līgumā noteikto, bet nesaņemto summu neatkarīgi no tā, vai ienākums ir saņemts vai nav.

[4.2] Apgabaltiesa nav pietiekami novērtējusi lietas izšķiršanai būtiskus faktiskos apstākļus. Nodokļu pārbaudes gadījumā nodokļu maksātājam ir pienākums līdzdarboties apstākļu noskaidrošanā, un savlaicīga informācijas sniegšana ir paša nodokļu maksātāja interesēs, lai nodokļu administrācijas lēmums būtu objektīvs un tiesisks. Senāts ir atzinis: gadījumā, ja notiek novēlota dokumentu iesniegšana un iestādē neminētu argumentu izteikšana tiesvedības procesa laikā, tiesai ir jānoskaidro iemesls, kādēļ šādi pierādījumi tiek iesniegti ar novēlošanos, tā pamatojums un ticamība. Konkrētajā gadījumā tiesa nav pietiekami novērtējusi, kāpēc pieteicēja neiesniedza paskaidrojumu Valsts ieņēmumu dienestam pirms datu atbilstības pārbaudes uzsākšanas un kāpēc informāciju par atcēlējlīgumu iesniedza tikai vienlaikus ar apstrīdēšanas iesniegumu, savukārt īpašuma tiesības, aizbildinoties ar veselības problēmām, uz strīdus īpašumu reģistrēja tikai pēc tam, kad lieta jau bija ierosināta tiesā. Turklāt atcēlējlīguma koroborēšanu nodrošināja pieteicēja, lai arī saskaņā ar atcēlējlīgumu tas bija jādara pircējai [pers. B]. Tāpat tiesa nav novērtējusi, kāpēc pieteicēja neveica nekādas darbības, lai panāktu pirkuma līguma izpildi.

Minētie apstākļi kopumā norāda uz shēmu, kura ietver pieteicējas apzinātas darbības ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas budžetā. Tā kā apgabaltiesa pieteicējas rīcības iemeslus norādītajā kontekstā nav vērtējusi, secināms, ka apgabaltiesa nav noskaidrojusi objektīvo patiesību lietā.

[4.3] Apgabaltiesa nepamatoti nav piemērojusi Civillikuma 1865.panta otro daļu. Tā kā izskatāmajā gadījumā nekustamā īpašuma atsavināšanas līgums bija daļēji izpildīts, jo pirkuma līguma priekšmets tika nodots pircējai [pers. B], secināms, ka atcēlējlīgums nodibina jaunu prasījumu, tādējādi minētos darījumus apgabaltiesai bija jāvērtē kā atsevišķus.

[5] Paskaidrojumos par kasācijas sūdzību pieteicēja norādīja, ka tā ir nepamatota.

**Motīvu daļa**

[6] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā argumentē, ka tiesa ir nepareizi interpretējusi Ienākumu nodokļa piemērošanas noteikumu 97.4punkta normu, jo ir piešķīrusi nozīmi tam, vai pieteicēja ir guvusi vai paredzami varētu gūt ienākumus saistībā ar strīdus īpašuma atsavināšanas darījumu. Dienests uzsver, ka atbilstoši minētajam noteikumu punktam, trešajā taksācijas periodā ar nodokli apliekamajā ienākumā iekļauj atsavināšanas līgumā noteikto, bet nesaņemto naudas summu neatkarīgi no tā, vai ienākums ir saņemts vai nav. Tādējādi, dienesta ieskatā, tiesību norma skaidri noteic, ka ienākumu faktiskai gūšanai (vai ienākumu gūšanas iespējai) darījumos ar atlikto maksājumu nav nekādas nozīmes.

Senāts tam nepiekrīt.

[7] Ienākumu nodokļa piemērošanas noteikumi ir izdoti, pamatojoties uz likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” dotu deleģējumu, un šo noteikumu uzdevums ir regulēt minētā likuma normu piemērošanas kārtību. Tas pašsaprotami nozīmē, ka šo noteikumu regulējumam ir jāatbilst likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” jēgai un mērķim, tostarp tam, kas vispār ir iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Jāņem vērā, ka nodokļu politika ir likumdevēja izšķiršanās, tādējādi tas, kādi nodokļi un par ko ir maksājami, ir ar likumu izlemjams Saeimas kompetences jautājums. Ministru kabineta noteikumi nevar noteikt tādu nodokļa maksāšanas pienākumu, kas neatbilst nodokļu likumos ietvertajai likumdevēja gribai, bet gan var tikai reglamentēt kārtību, kā likuma regulējums īstenojams. Tādējādi apgabaltiesa, skaidrojot Ienākumu nodokļa piemērošanas noteikumu 97.4punkta normas jēgu, pamatoti ir pievērsusies tam, kāda atbilstoši likumam ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa būtība.

[8] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta pirmā daļa noteic, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir tāds nodoklis, ar kuru apliek fiziskās personas *gūtos* ienākumus. Vienlaikus šajā daļā likumdevējs arī uzskaitījis avotus, no kuriem fiziska persona var gūt ienākumus, nosakot, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis sastāv no algas nodokļa, nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības un nodokļa no citiem ienākuma avotiem, nodokļa par ienākumu no kapitāla, tajā skaitā nodokļa no kapitāla pieauguma, patentmaksas par atsevišķu veidu saimnieciskās darbības veikšanu, mikrouzņēmumu nodokļa daļas atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam un sezonas laukstrādnieku ienākuma nodokļa.

Kā atzīts Senāta judikatūrā, tādējādi iedzīvotāju ienākuma nodokļa objekts ir ienākumi, un 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*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:0430.A420303615.2.S)*) 4. un 5.punkts*). Uz to, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums iestājas tad, ja persona gūst kādus ienākumus, norāda arī citas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas. Piemēram, likuma 7.pants paredz, ka maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda (kalendārā gada) laikā *iegūto* naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums, un 16.1panta pirmā daļa noteic, ka par ienākuma gūšanas dienu uzskatāma diena, kad maksātājs *saņem* naudu vai citas lietas, ja šajā pantā nav noteikts citādi.

Līdz ar to apgabaltiesa pamatoti atzinusi, ka likumdevējs iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu vispārīgi saista ar ienākumu gūšanu.

[9] Pretēji Valsts ieņēmumu dienesta uzskatam nodokļa maksāšanas pienākuma sasaiste ar ienākumu gūšanu izriet arī no strīdus normas – Ienākumu nodokļa piemērošanas noteikumu 97.4punkta.

Šajā punktā ir regulēta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 16.panta ceturtās daļas piemērošana. Minētā likuma norma noteic, ka Ministru kabinets paredz kārtību, kādā nosakāma ienākuma gūšanas diena, ja diena, kad noslēgts līgums par darījumu ar kapitāla aktīviem, naudas saņemšanas diena, īpašuma tiesību pāreja un blakus nosacījumi, lai līgums stātos spēkā, nav vienā taksācijas periodā.

Kā redzams, likumdevējs tādējādi ir apsvēris situācijas, kurās ienākums no kapitāla aktīvu atsavināšanas netiek saņemts uzreiz vienā taksācijas periodā ar atsavināšanas līguma noslēgšanu, bet gan vēlāk, un ir noteicis, ka Ienākumu nodokļa piemērošanas noteikumos ir jāparedz, kā šādos gadījumos nodokļa aprēķināšanas vajadzībām noteic ienākuma gūšanas dienu. Ne likuma normas formulējums, ne jēga neliek uzskatīt, ka likumdevējs līdz ar to būtu vēlējies noteikt, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir jāmaksā tad, ja nekāds ienākums vispār netiek un arī netiks gūts. Norma skaidri paredz, ka runa ir par gadījumiem, kad ienākums vispārīgi tiek (tiks) saņemts, vienīgi tas nenotiek vienlaikus ar līguma noslēgšanu, līguma spēkā stāšanos vai īpašuma tiesību pārejas dienu.

Šādi, izpildot minēto deleģējumu, to aplūkojis arī Ministru kabinets, paredzot: ja nodokļa maksātājs ienākumu no darījuma (kapitāla aktīvu atsavināšanas) *saņem* vairāku taksācijas periodu laikā, uzskatāms, ka ienākums ir gūts tajā taksācijas periodā, kurā ienākums ir saņemts (97.3punkts), tomēr, ja nodokļa maksātājs ienākumu no darījuma *saņem* vairāk nekā triju taksācijas periodu laikā, skaitot no gada, kurā noslēgts atsavināšanas līgums, uzskatāms, ka viss ar atsavināšanu saistītais ienākums ir gūts pirmo triju taksācijas periodu laikā, un trešajā taksācijas periodā ar nodokli apliekamajā ienākumā iekļauj atlikušo līgumā noteikto, bet nesaņemto summu neatkarīgi no tā, vai ienākums ir saņemts vai nav (97.4punkts). Tādējādi 97.4punkta regulējums ir veidots, domājot par situācijām, kurās ir pamats prezumēt, ka nodokļu maksātājs nākotnē saņems atsavināšanas līgumā paredzēto summu, un tieši tāpēc nodokļa aprēķināšanas vajadzībām nav nozīmes tam, ka nodokļa aprēķināšanas laikā attiecīgais ienākums *vēl* nav saņemts. Nav nekāda pamata pieņemt, ka šajā normā ir regulēts iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums situācijā, kad konstatējams, ka persona nekādu ienākumu nav guvusi un arī nākotnē nevar vairs gūt.

[10] Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka Ienākumu nodokļa piemērošanas noteikumu 97.4punktā noteiktais, ka trešajā taksācijas periodā ar nodokli apliekamajā ienākumā iekļauj atlikušo līgumā noteikto, bet nesaņemto summu neatkarīgi no tā, vai ienākums ir saņemts vai nav, nevar tikt interpretēts tādējādi, ka nodokļa maksāšanas pienākums iestājas arī tad, ja tiek konstatēts, ka atsavināšanas darījums ir atcelts un netiks īstenots, proti, nodokļu maksātājs saistībā ar īpašuma atsavināšanu nekādus ienākumus nav guvis un negūs. Kā jau minēts, iedzīvotāju ienākuma nodokļa jēga ir ar nodokli aplikt personas ienākumus. Ja 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. Kā pamatoti norādījusi apgabaltiesa, minēto apliecina arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta, kas regulē ienākuma no kapitāla noteikšanu, sestā daļa, kas paredz, ka gadījumā, kad darījums nenotiek vai netiek attiecīgi īstenots, par ienākumu no kapitāla pieauguma ir uzskatāms tāds ienākums, kuru maksātājs *ir saņēmis* un kurš viņam nav jāatmaksā. Tātad atsavināšanas darījuma atcelšanas gadījumā ienākums no atsavināšanas, kas *nav* saņemts un arī *netiks* saņemts, nevar tikt uzskatīts par ienākumu no kapitāla.

Rezumējot Senāts atzīst, ka Ienākumu nodokļa piemērošanas noteikumu 97.4punkts attiecas uz tādiem gadījumiem, kad prezumējami joprojām pastāv ienākuma gūšanas iespēja. Savukārt tad, ja tiesa, pārbaudot pierādījumus, ir pārliecinājusies, ka ienākumu no atsavināšanas darījuma persona nav guvusi un arī negūs, jo darījums ir atcelts, iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumam nav tiesiska pamata. Senāts piekrīt apgabaltiesai, ka pretējs uzskats, proti, ka nodoklis ir jāmaksā, lai arī persona ienākumu nav guvusi un vispār negūs, ir netaisnīgs un acīmredzami pretējs iedzīvotāju ienākuma nodokļa būtībai.

Tādējādi nepamatots ir Valsts ieņēmumu dienesta uzskats, ka apgabaltiesa ir nepareizi interpretējusi Ienākumu nodokļa piemērošanas noteikumu 97.4punkta normu.

[11] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā norāda, ka tiesa nav pievērsusi pienācīgu uzmanību tam, ka īpašuma tiesības uz strīdus īpašumu sakarā ar atcēlējlīgumu pieteicējai reģistrētas tikai tad, kad bija jau uzsākta tiesvedība, turklāt korobēšanu nodrošināja pati pieteicēja, nevis [pers. B], kā bija paredzēts atcēlējlīgumā. Turklāt atcēlējlīgumu kopā ar paskaidrojumiem par atsavināšanas darījuma atcelšanu pieteicēja dienestam iesniedza tikai apstrīdēšanas stadijā. Dienests atsaucies uz Senāta judikatūru, kurā atzīts, ka pierādījumu novēlota iesniegšana ir aspekts, kas jānovērtē, apsverot pierādījumu ticamību.

Senāts atzīst, ka minētie kasācijas argumenti konkrētajā gadījumā nav pamatoti.

Nav šaubu, ka nodokļu maksātājam ir pienākums pēc iespējas līdzdarboties nodokļa aprēķina pārbaudei nepieciešamo apstākļu noskaidrošanā, jo īpaši tāpēc, ka nereti tieši pats nodokļu maksātājs var vislabāk zināt faktus, kam var būt nozīme, skaidrojot nodokļa maksāšanas pienākuma pamatotību. Neizskaidrojami novēlota pierādījuma iesniegšana var liecināt par pierādījuma safabricēšanu un attiecīgi radīt pamatotas šaubas par konkrētā pierādījuma ticamību. Tāpēc pierādījuma novēlotas iesniegšanas iemesli var būt būtiski, apsverot pierādījumu ticamību un novērtējot visus pierādījumus savstarpējā kopsakarā. Tomēr jāņem vērā, ka pierādījuma novēlotas iesniegšanas iemeslu novērtēšana nav pašmērķīga, proti, šādi iemesli nav jāpārbauda tikai tāpēc, lai tie būtu pārbaudīti; tas jādara tāpēc, lai novērstu šaubas par pierādījuma ticamību. Tādējādi, ja tiesa atzīst, ka kāda pierādījuma novēlota sagādāšana nevar ietekmēt tā ticamību, tad nav nepieciešamības papildus analizēt to, kāpēc attiecīgais pierādījums iesniegts novēloti (sal. *Senāta 2020.gada 17.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-201/2020 (*[*ECLI:LV:AT:2020:1117.A420319315.4.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:1117.A420319315.4.S)*) 8. un 9.punkts*).

Konkrētajā gadījumā tiesa konstatēja, ka, pamatojoties uz atcēlējlīgumu, īpašuma tiesību pāreja atpakaļ uz pieteicēju tika reģistrēta zemesgrāmatā 2018.gada 20.augustā, tātad vairāk nekā pusotru gadu pēc atcēlējlīguma noslēgšanas. Vienlaikus tiesa atzina, ka šī kavēšanās nemaina faktu, ko reģistrācija zemesgrāmatā pierāda, proti, ka īpašuma tiesības, pamatojoties uz atcēlējlīgumu, uz strīdus īpašumu atkal ir pieteicējai, jo atbilstoši Civillikuma 994.panta pirmajai daļai un Zemesgrāmatu likuma 1.pantam īpašuma nostiprinājums zemesgrāmatā ir pietiekams pierādījums zemesgrāmatā ierakstītās personas īpašuma tiesībai. Apstākli, ka īpašuma tiesības, pamatojoties uz atcēlējlīgumu, atkal ir reģistrētas pieteicējai, tiesa ņēma vērā, kopsakarā novērtējot arī atcēlējlīgumu, pieteicējas paziņojumu par atkāpšanos no pirkuma līguma, liecinieces [pers. B] liecību un pieteicējas paskaidrojumus, kā arī pieteicējas bankas konta izdrukas. Šā pierādījumu izvērtējuma rezultātā tiesa konstatēja, ka nav pamata apšaubīt to, ka atsavināšanas darījums patiešām tika atcelts un pieteicēja saistībā ar to nesaņēma un tai nav arī vairs tiesiska pamata saņemt kādus ienākumus no [pers. B].

Senāts šādu pierādījumu novērtējumu atzīst par loģisku un pamatotu un nesaskata, ka tiesa pierādījumu vērtējumā būtu pieļāvusi kādus pārkāpumus. Valsts ieņēmumu dienests nav izskaidrojis, kā tas, ka pieteicēja atcēlējlīgumu dienestam iesniedza tikai apstrīdēšanas stadijā, ka īpašuma tiesības pieteicējai tika reģistrētas vēlāk, nekā tas būtu bijis iespējams, vai ka koroborēšanu nodrošināja pati pieteicēja, nevis [pers. B], varētu likt apšaubīt tiesas izdarītos secinājumus, ka atsavināšanas darījums patiešām tika atcelts un pieteicēja no šā darījuma ienākumus neguva. Senāts uzsver, ka pierādījumu novēlota sagādāšana pati par sevi neatņem personai tiesības sagaidīt, ka nodokļu maksāšanas pienākums tai būs tikai tad, ja tam būs tiesisks pamats. Tas vien, ka persona ir pieļāvusi kādas kļūdas līdzdarbības pienākuma izpildē, tostarp kavējusies ar īpašuma tiesību reģistrāciju, nevar radīt pienākumu maksāt nodokli par ienākumiem, kuru nav un nevar vairs būt.

Turklāt pretēji dienesta apgalvojumam tiesa ņēma vērā to, ka pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas laikā ar atcēlējlīgumu pamatota īpašuma tiesību reģistrācija zemesgrāmatā vēl nebija nokārtota, šā iemesla dēļ atzīstot, ka tolaik, kad pārsūdzētais lēmums tika pieņemts, tas bija tiesisks.

Senāts arī nepiekrīt kasatoram, ka tiesai būtu jānovērtē, kāpēc pirkuma līgumā nebija paredzēti nekādi saistību izpildes nodrošināšanas līdzekļi un kāpēc pieteicēja neveica kādas darbības, lai piespiestu [pers. B] pildīt līgumu. Dienests nav izskaidrojis, kā šie apstākļi varētu likt apšaubīt secinājumu, ka atsavināšanas darījums tika atcelts un pieteicēja neguva nekādus ienākumus.

[12] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesai vajadzēja piemērot Civillikuma 1865.panta otrajā daļā noteikto: ja līgums ir pilnīgi vai pa daļai izpildīts, tad atcēlējlīgums, ciktāl ar to norunāts izpildījumu atdod atpakaļ, nodibina jaunu prasījumu. Tā kā izskatāmajā gadījumā nekustamā īpašuma atsavināšanas līguma izpilde jau bija uzsākta, atcēlējlīgums nodibinot jaunu prasījumu, un tādējādi minētos darījumus apgabaltiesai esot bijis jāvērtē kā atsevišķus.

Senāts atzīst, ka šis kasācijas sūdzības arguments nevar būt pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai. Izskatāmajā lietā tiesai bija jāizšķir, vai pieteicējai ir pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli saistībā ar strīdus īpašuma atsavināšanu [pers. B]. Kā jau minēts, iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir maksājams tad, ja persona ir guvusi vai nākotnē varētu gūt ienākumus no nekustamā īpašuma atsavināšanas darījuma. Tieši tas ir būtiski, nevis jautājums, vai atsavināšanas līgumu un atcēlējlīgumu formāli var uzskatīt par diviem atsevišķiem darījumiem. Ja tiesa ir pārliecinājusies, ka persona no atsavināšanas darījuma ienākumus nav guvusi un nav nekāda tiesiska pamata uzskatīt, ka tādi tiks gūti nākotnē, jo atsavināšanas darījums ir atcelts, tad nav pamata prasīt, lai persona maksā nodokli par neesošu ienākumu. Dienests kasācijas sūdzībā nav izskaidrojis, kā Civillikuma 1865.panta otrās daļas piemērošana varētu ietekmēt tiesas konstatēto, ka pieteicēja saistībā ar strīdus īpašuma pārdošanu [pers. B] neguva un arī negūs nekādus ienākumus.

[13] Kasācijas sūdzībā apgalvots: tas, ka pieteicēja paskaidrojumu par pirkuma līguma atcelšanu un atcēlējlīgumu iesniedza apstrīdēšanas stadijā, tas, ka pieteicēja īpašuma tiesību reģistrāciju nokārtoja tikai tad, kad jau bija uzsākta tiesvedība, tas, ka pieteicēja pati nodrošināja atcēlējlīguma koroborēšanu zemesgrāmatā, un tas, ka pieteicēja necentās piespiest pircēju izpildīt pirkuma līgumu, kopumā norāda uz shēmu, kura ietver pieteicējas apzinātas darbības ar mērķi ļaunprātīgi izvairīties no nodokļu nomaksas budžetā.

Senāts atzīst, ka šis apgalvojums ir nepamatots. Par centieniem ļaunprātīgi izvairīties no nodokļu maksāšanas var runāt tad, ja personai patiesībā būtu jāmaksā nodoklis, bet tā veic dažādas darbības, lai no šī pienākuma izvairītos. Savukārt interese nemaksāt nodokli par tādiem ienākumiem, kas nav un nekad netiks gūti, nav ļaunprātīga izvairīšanās no nodokļu nomaksas, bet gan pašsaprotama un leģitīma vēlme pasargāt sevi no nepamatota un netaisnīga nodokļa maksāšanas pienākuma. Dienests nav izskaidrojis, kā tas, ka pieteicējai neliek maksāt nodokli par ienākumiem, kurus viņa nav saņēmusi un arī nesaņems, rada ļaunprātīgu izvairīšanos no nodokļa nomaksas.

[14] Rezumējot minēto, Senāts atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība ir nepamatota, un apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 19.februāra spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.