ECLI:LV:AT:2017:1130.A420258214.1.S

Lieta Nr. A420258214
SKA-245/2017
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Augstākā tiesa
SPRIEDUMS
Rīgā 2017.gada 30.novembrī

Augstākā tiesa Administratīvo lietu departamenta kopsēdē šādā sastāvā:

tiesnesis Andris Guļāns,
tiesnese Dzintra Amerika,
tiesnese Vēsma Kakste,
tiesnese Anita Kovaļevska,
tiesnese Veronika Krūmiņa,
tiesnese Dace Mita,
tiesnese Ilze Skultāne,
tiesnese Līvija Slica,
tiesnese Ieva Višķere,
tiesnese Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. B/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 26.februāra lēmuma Nr. 22.10/L-6258 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 10.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējam /pers. B/ veica daļēju iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par ienākumu no kapitāla pieauguma no nekustamo īpašumu /adrese/ atsavināšanas.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 5.novembra lēmumu pieteicējam papildus aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 38 938,86 *euro* (27 366,39 Ls), soda nauda 5840,83 *euro* (4104,96 Ls) un nokavējuma nauda 10 850,07 *euro* (7625,47 Ls).

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 26.februāra lēmumu sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Izskatot lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2015.gada 10.decembra spriedumu pieteikumu apmierināja. Spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punkta izriet, ka fiziskās personas ienākumi, kurus tā guvusi no kapitāla pieauguma, tostarp no nekustamā īpašuma atsavināšanas, ja netiek konstatēts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktais izņēmums, ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

No minētā likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta izriet, ka vispārējais pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli arī par ienākumu, kas gūts no nekustamā īpašuma atsavināšanas, neattiecas uz gadījumiem, kad tiek gūts ienākums no tāda nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas nodokļu maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese).

[2.2] Lietā ir strīds par to, no kura brīža likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta izpratnē ir uzskatāms, ka nekustamais īpašums ir personas īpašumā tajos gadījumos, ja personas īpašumā vispirms ir bijusi zeme (uz kuru īpašumtiesības reģistrētas zemesgrāmatā) un pēc tam uz tās uzbūvēta jaunbūve.

Ne likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkts, ne citas šā likuma normas nesniedz tiešu regulējumu situācijai, kad nekustamais īpašums sastāv gan no zemes, gan no uz šīs zemes esošas būves, turklāt zemi persona ieguvusi īpašumā vispirms un pēc tam uz šīs zemes pati uzbūvējusi būvi, kas kā jaunbūve attiecīgi reģistrēta zemesgrāmatā vēlāk.

[2.3] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" grozījumu anotācijām izriet, ka 9.panta pirmās daļas 33.punkta mērķis ir bijis nodrošināt, ka ar nodokli netiek aplikti ienākumi no personu savām vajadzībām iegādāta un kā mājokli izmantota īpašuma pārdošanas, iepretim tāda īpašuma pārdošanai, kas personas īpašumā bijis pamatā kā ieguldījums (kapitāls). Normā ietverto kritēriju mērķis ir nošķirt sava nekustamā īpašuma pārdošanu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas notiek ar spekulatīvu mērķi.

Ievērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta mērķi, ja būve personas īpašumā nonāk, to uzbūvējot, nevis nopērkot, būves reģistrācijas brīdim zemesgrāmatā nav izšķirošas nozīmes. Gramatiska minētās normas interpretācija neatbilstu tās mērķim.

Tajos gadījumos, ja pārdotais īpašums sastāv gan no zemes, gan uz šīs zemes uzbūvētas jaunbūves, attiecībā uz jautājumu, no kura laika personas īpašumā ir jaunbūve, ir jāvērtē pierādījumi, kas liecina, kad personas īpašumā faktiski jau bija tāda būve, kas atbilst jaunbūves statusam, nevis jāskatās tikai jaunbūves reģistrācijas datums zemesgrāmatā. Strīdus tiesību normas piemērošanas kontekstā jaunbūves reģistrēšanas fakts zemesgrāmatā nav vienīgais īpašuma esības apliecinājums. Būtiski ir konstatēt, vai ēka jaunbūves statusam atbilda jau 60 mēnešus pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas.

[2.4] Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma 1.panta 13.punkts paredz, ka jaunbūve ir būve, kurai līdz tās nodošanai ekspluatācijā atbilstoši būvniecību regulējošo normatīvo aktu prasībām izbūvēts vismaz nulles cikls.

Saskaņā ar Ministru kabineta 1997.gada 1.aprīļa noteikumu Nr. 112 „Vispārīgie būvnoteikumi" 25.[1]punktu (*redakcijā, kas bija spēkā laikā, kad pieteicējs uzsāka konkrētās jaunbūves būvniecību*) nulles cikls ir būves (ēkas) pazemes un virszemes daļas būvdarbu posms līdz būves (ēkas) nosacītās nulles (pirmā stāva grīdas) līmeņa atzīmei, ja plānošanas un arhitektūras uzdevumā nav noteikts citādi. Tādējādi būve ir uzskatāma par jaunbūvi ar to brīdi, kad būvdarbi ir sasnieguši pirmā stāva grīdas līmeņa atzīmi, proti, ir iebūvēti pamati līdz pirmā stāva grīdas līmenim.

Pieteicējs būvatļauju ēkas būvniecībai saņēma 2006.gada 4.augustā, 2006.gada 15.jūnijā un 17.augustā pieteicējs noslēdza kredīta līgumus ēkas būvniecībai ar AS „Aizkraukles banka". 2011.gada 15.augusta un 2015.gada 10.aprīļa izziņā AS „Aizkraukles banka" apliecina, ka pieteicējs izsniegtos kredīta līdzekļus ir izlietojis līgumos norādītajiem mērķiem. No kredīta lietai pievienotajām fotogrāfijām, kas datētas ar 2006.gada 22.septembri, redzams, ka šajā datumā ir bijuši izbūvēti būves pamati līdz pirmā stāva grīdas līmenim. Līdz ar to 2006.gada septembra beigās pieteicēja īpašumā esošā būve jau atbilda jaunbūves statusam, pieteicējs šajā laikā varēja reģistrēt to zemesgrāmatā kā jaunbūvi. Apstāklis, ka pieteicējs ēku ierakstīja zemesgrāmatā tad, kad tā tika faktiski pabeigta, nemaina to, ka jaunbūve viņa īpašumā bija vismaz kopš 2006.gada 22.septembra. Apstāklis, ka pieteicējs nesteidzās ar jaunbūves pēc iespējas ātrāku ierakstīšanu zemesgrāmatā liecina, ka pieteicējs neplānoja šo būvi pārdot, bet gan būvēja to kā savu mājokli.

[2.5] Pieteicējs 2011.gada decembrī, pārdodot zemesgabalu un uz tā esošo jaunbūvi, pārdeva tādu nekustamo īpašumu, kas viņa īpašumā bijis ilgāk kā 60 mēnešus un kurā vismaz 12 mēnešus bijusi deklarēta pieteicēja dzīvesvieta. Tādējādi par ienākumu no strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas pieteicējam iedzīvotāju ienākuma nodoklis nav jāmaksā.

[2.6] Pirmās instances tiesas spriedums atbilst Augstākās tiesas 2014.gada 30.decembra lēmumā lietā Nr. SKA-1385/2014 sniegtajai likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta 33.punkta interpretācijai, proti, ja persona būvē ēku uz zemes, kas viņa īpašumā ir jau 60 mēnešus pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas, un ēka jaunbūves statusam atbilst jau 60 mēnešus pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas, nav pamata uzskatīt, ka atsavinātais īpašums būtu bijis pieteicēja īpašumā mazāk kā 60 mēnešus. Minētā tiesību norma neprasa arī konstatēt, vai persona faktiski dzīvojusi atsavinātajā nekustamajā īpašumā. Valsts ieņēmumu dienesta argumentam par to, vai pieteicējs tajā varēja dzīvot, nav nozīmes.

[3] Par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību.

Kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesa nepareizi noteikusi brīdi, no kura saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktu skaitāms 60 mēnešu termiņš nekustamajam īpašumam, kurš bijis pieteicēja īpašumā.

Motīvu daļa

[4] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktu pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas atbilstoši šā likuma 11.[9]pantam, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi.

Saskaņā ar minētā likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese).

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja īpašumā ir bijusi zeme un pēc tam uz tās uzbūvēta jaunbūve. Konkrētajā lietā Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka, lai atbrīvotu pieteicēju no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas par nekustamā īpašuma atsavināšanu, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktu, jākonstatē, ka konkrētais nekustamais īpašums ir bijis pieteicēja īpašumā ilgāk par 60 mēnešiem, turklāt izšķirošais ir nevis zemes, bet gan jaunbūves reģistrēšanas datums zemesgrāmatā, no kura attiecīgi ir skaitāms 60 mēnešu termiņš. Dienesta ieskatā, attiecībā uz pieteicēju šis nosacījums neizpildās, jo no jaunbūves reģistrēšanas datuma zemesgrāmatā līdz nekustamā īpašuma pārdošanas brīdim ir pagājuši nepilni trīs gadi, tātad pieteicējam bija jāmaksā nodoklis. Savukārt apgabaltiesa ir apmierinājusi pieteikumu, jo secinājusi, ka pieteicēja īpašumā esošā būve jaunbūves statusam atbilda vairāk par 60 mēnešiem pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas, tādējādi pieteicējs ir atbrīvojams no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas.

[5] Augstākā tiesa atzīmē, ka tas, no kura brīža ir uzskatāms, ka konkrētais īpašums bija pieteicēja īpašumā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta izpratnē, ir nosakāms, ņemot vērā šīs tiesību normas mērķi un apsvērumus, kuru dēļ likumdevējs šādu regulējumu likumā ietvēris. Lietā ir pareizi secināts, ka likumdevējs, izdarot vairākus grozījumus minētajā tiesību normā, ir vēlējies nošķirt situāciju, kad persona pārdod savu mājokli, no situācijas, kad persona pārdod peļņas vai finanšu ieguldījuma nolūkā iegādātu (īpašumā turētu) nekustamo īpašumu. Lai šādu situāciju nošķiršana būtu iespējama, likumdevējs ir izvirzījis divus kumulatīvus kritērijus – gan prasību, lai nekustamais īpašums personas īpašumā būtu bijis ilgstoši (vismaz 5 gadus), gan prasību, lai šajā īpašumā vismaz gadu būtu bijusi deklarēta personas dzīvesvieta. Lietā nav strīda par to, ka pieteicējs ir bijis deklarēts nekustamajā īpašumā likumā noteikto laiku.

[6] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkts ietver jēdzienu „nekustamais īpašums". Likumdevējs konkrētajā gadījumā nav norādījis kādas īpašas pazīmes un nosacījumus attiecībā uz nekustamo īpašumu veidojošām sastāvdaļām (kā tas, piemēram, ir norādīts minētā likuma 9.panta astotajā daļā). Citiem vārdiem sakot, no 9.panta pirmās daļas 33.punkta neizriet, ka tā piemērotājam būtu jāvērtē nekustamā īpašuma sastāvs un izmaiņas tajā.

Saskaņā ar Civillikuma 968.pantu uz zemes uzcelta un cieši ar to savienota ēka atzīstama par tās daļu. Zemāko instanču tiesas, izskatot konkrēto lietu, pamatoti ir atzīmējušas, ka gadījumā, kad persona pati uz savas zemes būvē ēku, ir prezumējams, ka šī būve ir zemes īpašnieka īpašums, pat ja tā vēl nav ierakstīta zemesgrāmatā. Tas, ka ēka tiek būvēta un tā vēl nav reģistrēta zemesgrāmatā, nenozīmē, ka attiecīgā ēka līdz reģistrācijas brīdim pieder kādam citam. Arī tiesību doktrīnā ir norādīts, ka Civillikuma 968.pants ietver prezumpciju, ka ēka, kura uzbūvēta uz zemes, ir paša šīs zemes īpašnieka būvēta. Līdz ar to ēka nav patstāvīgs objekts, bet citas lietas, zemes kā nekustamās mantas, integrējoša daļa, kas izriet no ēkas un zemes vienotības principa (kaut arī saskaņā ar speciālajām tiesību normām Latvijas okupācijas vēsturisko apstākļu dēļ Latvijā ir iespējamas arī atkāpes no ēkas un zemes vienotības principa) (*Civillikuma komentāri: Īpašums. Sastādījis A.Grūtups. – Mans īpašums, 1996, 42.lpp*). Izņēmumi no šīs prezumpcijas ir konstatējami tikai tad, ja pastāv fakti, kas liecina, ka attiecīgā zemesgabala īpašnieks nav uz tā uzbūvētās ēkas īpašnieks.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkts nesniedz skaidrojumu par to, no kura brīža būtu skaitāms 60 mēnešu termiņš gadījumā, kad nekustamais īpašums sastāv no vairākām vienībām. Vienlaikus Augstākā tiesa neredz pamatojumu tam, kāpēc gadījumā, kad nekustamā īpašuma sastāvā ir vairākas vienības (piemēram, zeme un būve, kā tas ir izskatāmajā lietā), vērā būtu ņemams „jaunākās" vienības

reģistrēšanas datums zemesgrāmatā, lai noteiktu tiesību normā paredzēto 60 mēnešu termiņa ievērošanu. Ņemot vērā minēto, Augstākā tiesa secina, ka 9.panta pirmās daļas 33.punktā lietotais jēdziens „nekustamais īpašums" ir saprotams atbilstoši iepriekš minētajam Civillikuma regulējumam, saskaņā ar kuru zeme un ēka uzskatāmi par vienotu īpašumu.

[7] Visbeidzot Augstākā tiesa konstatē, ka šajā spriedumā ietvertā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta interpretācija nav ietekmējusi lietas atrisinājumu. Izskatāmās lietas ietvaros apgabaltiesa gala rezultātā ir nonākusi pie pamatota secinājuma, ka pieteicējs, 2011.gada decembrī pārdodot zemi un uz tās esošo ēku, pārdeva tādu nekustamo īpašumu, kas viņa īpašumā ir bijis ilgāk kā 60 mēnešus un kurā vismaz 12 mēnešus viņš ir deklarējis dzīvesvietu, līdz ar to pieteicējam par konkrētā īpašuma pārdošanu nav jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata, savukārt Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība ir noraidāma.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 10.decembra spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt. Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnesis	Andris Guļāns
Tiesnese	Dzintra Amerika
Tiesnese	Vēsma Kakste
Tiesnese	Anita Kovaļevska
Tiesnese	Veronika Krūmiņa
Tiesnese	Dace Mita
Tiesnese	Ilze Skultāne
Tiesnese	Līvija Slica
Tiesnese	Ieva Višķere
Tiesnese	Rudīte Vīduša