NORAKSTS
Lieta Nr.A42721208
AA43-0196-12/2

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2012.gada 25.janvārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja U.Mihailova,
tiesneses I.Amona un S.Kanenberga,

piedaloties pieteicējai *E.K.*, pieteicējas pārstāvim zvērinātam advokātam Laurim Lejam un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *R.V.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *E.K.* pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksas Ls 49 863,49 apmērā atmaksu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 11.oktobra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] *E.K.* vērsās Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Rīgas reģionālās iestādes Jūrmalas nodaļā ar iesniegumu, kurā lūgts pieņemt laboto 2006.gada ienākumu deklarāciju un atmaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) pārmaksu Ls 49 863,49 apmērā. VID Rīgas reģionālās iestādes Jūrmalas nodaļas vadītāja ar 2008.gada 30.maija lēmumu Nr.10.4/8678 nolēma *E.K.* iesniegumu atstāt bez izskatīšanas.

Izskatot *E.K.* sūdzību par minēto lēmumu, ar VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2008.gada 21.jūlija lēmumu Nr.1.3/26239 nolemts neatmaksāt *E.K.* IIN pārmaksu Ls 49 863,49 apmērā.

Ar VID ģenerāldirektora 208.gada 17.septembra lēmumu Nr.19/26142 (turpmāk – Lēmums) VID Rīgas reģionālās iestādes direktora lēmums atstāts negrozīts. Lēmums pamatots ar turpmāk minētiem apsvērumiem.

[1.1] *E.K.* no mantotā nekustamā īpašuma pārdošanas */adrese/*, Rīgā, gūtais ienākums ir apliekams ar IIN, tādējādi VID Rīgas reģionālā iestāde pamatoti atteikusi *E.K.* atmaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 49 863,49 apmērā.

[1.2] VID Rīgas reģionālā iestāde konkrētajā gadījumā pamatoti par nekustamā īpašuma */adrese/*, Rīgā, iegūšanas dienu ir uzskatījusi 2005.gada 2.jūniju, kad ar izdoto zvērinātas notāres I.Pilsētnieces mantojuma apliecību atzīts par spēkā stājušos */miršanas datums/* mirušās *V.E.* pēdējās gribas rīkojums

par *E.K.* novēlēto mantu (nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība noteikta Ls 12 026).

[1.3] Tā kā saskaņā ar 2006.gada 13.janvāra pirkuma līgumu b/n *E.K.* minēto nekustamo īpašumu pārdeva *A.O.* par Ls 217 869,24 (īpašuma tiesības nostiprinātas Zemesgrāmatā 2006.gada 1.februārī), tad VID Rīgas reģionālā iestāde ir pamatoti konstatējusi, ka *E.K.* ir pārdevusi nekustamo īpašumu, kas viņas īpašumā ir bijis mazāk par 12 mēnešiem. Tādējādi *E.K.*, ņemot vērā mantojuma masā ietilpstošo konkrētā īpašuma vērtību Ls 12 026 un ar īpašumu saistītos deklarētos izdevumus Ls 5737,32, ir pamatoti sākotnēji deklarējusi no nekustamā īpašuma pārdošanas ar IIN apliekamo ienākumu Ls 200 105,92 (Ls 217 869,24 - Ls 12 026 - Ls 5737,32).

[2] Administratīvajā rajona tiesā saņemts *E.K.* pieteikums par Lēmuma atcelšanu un lūguma par labvēlīga administratīvā akta izdošanu par IIN pārmaksas atmaksu Ls 49 863,49 apmērā. Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" nav precizēts, no kura brīža skaitāmi 12 mēneši, līdz ar to sākuma datums nosakāms atbilstoši citām tajā laikā spēkā esošajām tiesību normām.

[2.2] Mēģinot nodokļu aprēķināšanas nolūkam noteikt dienu, kurā uz mantinieku pāriet īpašuma tiesība uz nekustamo īpašumu, konstatējama kolīzija starp Civillikuma 1034.pantu un Ministru kabineta 2000.gada 18.oktobra noteikumiem Nr.357 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk – Noteikumu Nr.357) un Ministru kabineta noteikumiem 2006.gada 26.septembra noteikumiem Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – Noteikumi Nr.793).

[2.3] Atbilstoši Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma noteikumiem, nosakot nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību, tiek ņemta vēra nekustamā īpašuma tirgus vērtība. Tomēr konkrētajā gadījumā starp konkrētā īpašuma vērtību (Ls 178 500) un tā kadastrālo vērtību (Ls 12 026) ir būtiska atšķirība. To, ka konkrētā īpašuma vērtība 2005.gada 2.jūnijā (datumā, kad zvērināta notāre I.Pilsētniece izdeva mantojuma apliecību) bija gandrīz 15 reizes augstāka par konkrētā īpašuma kadastrālo vērtību, apstiprina SIA „Balsts" veiktie vērtējumi dzīvoklim Rīgā, */adrese/*.

[3] VID rakstveida paskaidrojumos norādīja, ka pieteikums ir noraidāms, pamatojoties uz Lēmumā minēto, papildus norādot, ka uz konkrēto lietu nav attiecināmas mantojuma tiesību doktrīnas atziņas, jo konkrētajā gadījumā par nekustamā īpašuma iegūšanas dienu VID Rīgas reģionālā iestāde pamatoti ir uzskatījusi 2005.gada 2.jūniju, kad ar mantojuma apliecību atzīts par spēkā stājušos */miršanas datums/* mirušās *V.E.* pēdējās gribas rīkojums par pieteicējai novēlēto mantu.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 11.oktobra spriedumu apmierināts *E.K.* pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu un VID uzdots 30 dienu laikā no sprieduma spēkā stāšanās dienas atmaksāt *E.K.* pārmaksāto IIN Ls 49 863,49 apmērā. Tiesas spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem motīviem.

[4.1] Pieteikuma priekšmets ir labvēlīga administratīvā akta izdošana par iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksas Ls 49 863,49 apmērā atmaksu. *E.K.* lūdza atmaksāt pārmaksāto IIN summu – Ls 49 863,49, jo uzskatīja, ka ienākumi no mantotā nekustamā īpašuma pārdošanas */adrese/*, Rīgā, nav apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Lietā ir strīds par to, vai ienākumi no mantotā nekustamā īpašuma pārdošanas */adrese/*, Rīgā, ir apliekami ar IIN. Lietā ir strīds, kurš brīdis ir uzskatāms par mantotā nekustamā īpašuma */adrese/*, Rīgā, iegūšanas brīdi.

[4.2] Tiesa secināja, ka pastāvēja kolīzija starp Noteikumu Nr.357 29.punktu un Civillikuma 1034.pantu, kā arī starp Noteikumu Nr.793 63.punktu un Civillikuma 1034.pantu. Atbilstoši kolīziju risināšanas noteikumiem, ja konstatē pretrunu starp dažāda juridiskā spēka tiesību normām, piemēro to tiesību normu, kurai ir augstāks juridiskais spēks. Noteikumu Nr.357 29.punkts un Noteikumi Nr.793 63.punkts neatbilst Civillikuma 1034.pantam un līdz ar to šajā lietā nav piemērojumi. Līdz ar to tiesa atzīst, ka atbilstoši tiesību normām pieteicēja bija uzskatāma par nekustamā īpašuma */adrese/*, Rīgā, īpašnieci no */miršanas datums/*, proti, iepriekšējās īpašnieces nāves brīža.

[4.3] Tādējādi secināms, ka nekustamais īpašums */adrese/*, Rīgā, bija pieteicējas īpašumā no */miršanas datums/* līdz 2006.gada 13.janvārim, t.i., vairāk kā 12 mēnešus. Tātad atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktam (redakcijai, kas bija spēkā pirkuma līguma noslēgšanas brīdī un taksācijas gada – 2006.gada – beigās) pieteicējas apliekamajā ienākumā nebija jāietver un ar nodokli nebija jāapliek ienākumi no nekustamā īpašuma */adrese/*, Rīgā, pārdošanas. Līdz ar to var secināt, ka pieteicēja kļūdaini iemaksājusi budžetā lielāku nodokļa summu, nekā likumā noteikts.

[4.4] Tā kā lietā nav strīda par pārmaksāto nodokļa summu, tad ir pamats apmierināt pieteicējas pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu un uzlikt par pienākumu VID atmaksāt pieteicējai pārmaksāto nodokļu summu Ls 49 863,49 apmērā.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 11.oktobra spriedumu VID iesniedza apelācijas sūdzību, kurā tas spriedumu uzskata par nepamatotu tālāk norādīto iemeslu dēļ.

[5.1] Tiesa neņēma vērā nodokļu tiesības reglamentējošā normatīvā akta (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli") īpatnības, kura 3.panta pirmajā daļā paredzēts vispārējs princips, ka ar nodokli tiek aplikts iekšzemes nodokļa maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) apliekamo ienākumu

apjoms. Savukārt šī likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkts paredz izņēmumu no vispārējā principa.

[5.2] Tiesa neņēma vērā, ka Noteikumu Nr.357 29.punkts un Noteikumu Nr.793 63.punkts attiecas uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta, kas paredz izņēmumu no izņēmuma, interpretāciju. Tādējādi tiesai, noskaidrojot iespējamās kolīzijas esamību starp Civillikuma 1034.pantu un nodokļu tiesības reglamentējošajām tiesību normām, minētās Ministru kabineta noteikumu normas jāvērtē kopsakarā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta pirmo daļu un 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktu (nevis atrauti), līdz ar ko šajā lietā nepastāv kolīzija starp dažāda spēka tiesību normām.

[5.3] Tiesa neņēma vērā, ka Noteikumu Nr.793 63.punkts 2007.gada 24.jūlijā papildināts ar nosacījumu, ka par nekustamā īpašuma iegūšanas dienu uzskata mantojuma apliecības izdošanas dienu, apliecinot termina „diena, kad stājas spēkā tiesas spriedums mantojuma lietā" nozīmes līdzību ar terminu „mantojuma atklāšanās diena".

[5.4] Tiesa neņēma vērā apstākli, ka zemesgrāmatas nodalījumā par dzīvokli */adrese/*, Rīgā, ir norāde par 2005.gada 2.jūnijā izsniegto mantojuma apliecību kā pamatu dzīvokļa īpašumtiesību pārejai uz pieteicēju, savukārt minētajā nodalījumā nav norādes par mantojuma atklāšanos vai nekustamā īpašuma iepriekšējās īpašnieces nāvi */miršanas datums/*.

[6] *E.K.* paskaidrojumā par VID apelācijas sūdzību lūdza to noraidīt, pamatojoties uz turpmāk minētiem apsvērumiem.

[6.1] Likumā „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" ne nekustamā īpašuma pārdošanas brīdī, ne taksācijas gada – 2006.gada – beigās nebija noregulēts brīdis, no kura mantinieks ir uzskatāms par mantotā īpašuma īpašnieku, vien noteikts, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli aplikti ienākumi no nekustamā īpašuma pārdošanas, kas bija personas īpašumā vismaz 12 mēnešus.

[6.2] Ministru kabineta noteikumiem, kas izdoti uz likuma pamata un nosaka atsevišķu likuma normu piemērošanas kārtību, nav likuma juridiskā spēka, un starp Ministru kabineta noteikumiem un likumu nevar pastāvēt specialitātes attiecības, kas ir normu piemērošanas prioritātes noteikšanas kritērijs tikai gadījumā, ja kolīzija risināma starp viena un tā paša juridiskā spēka normām.

[6.3] Absurds ir VID norādītais, ka termins „diena, kad stājas spēkā tiesas spriedums mantojuma lietā" ir līdzīgs terminam „mantojuma apliecības izdošanas diena", jo ir būtiska atšķirība starp mantojuma lietas kārtošanu pie notāra, kas noslēdzas ar mantojuma apliecības izdošanu, un mantojuma lietas izskatīšanu tiesā, kas tiek izspriesta ar spriedumu.

[7] Tiesas sēdē VID pārstāvis apelācijas sūdzību uzturēja, pamatojoties uz tajā norādītajiem argumentiem.

Pieteicēja un viņas pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina un pieteikumu uzturēja uz tajā un rakstveida paskaidrojumos par apelācijas sūdzību norādītajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir nepamatota un ka pieteikums ir apmierināms.

[9] Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, un apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai.

Administratīvā apgabaltiesa atkārtoti nenorāda to apelācijas sūdzībā minēto argumentu motivāciju, kuriem pirmās instances tiesas spriedumā ir sniegta motivācija.

[10] Papildus apgabaltiesa norāda, ka Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments, 2011.gada 20.janvārī ar lēmumu Nr.SKA-275/2011 izlemjot jautājumu par administratīvā akta darbības apturēšanu, atzinis, ka Senāts nepiekrīt viedoklim, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktā noteiktā 12 mēnešu termiņa sākums ir nekustamā īpašuma iegūšanas diena, proti, diena, kad tiek atzītas mantinieka tiesības uz konkrēto mantojumu un izdota mantojuma apliecība. [..] jautājumu par īpašuma tiesību pārejas brīdi mantošanas gadījumā regulē Civillikuma 1034.pants. [..] atbilstoši Civillikuma 1034.pantam īpašuma tiesība uz mantinieku, kurš mantojumu pieņēmis, ar atpakaļejošu spēku pāriet no mantojuma atklāšanās dienas. Likumdevējs kādā jomā, piemēram, nodokļu jomā, var noteikt atsevišķiem jautājumiem atšķirīgu regulējumu, nekā noteikts Civillikumā. Taču attiecīgajā laikā likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" nenoteica, ka nodokļu aprēķināšanas vajadzībām par īpašuma iegūšanas brīdi mantošanas gadījumā uzskata kādu citu brīdi, nevis Civillikuma 1034.pantā noteikto. Atšķirīgu regulējumu noteica vienīgi Noteikumu Nr.793 63.punkts. [..] apstākļos, kad Civillikuma 1034.pants un Noteikumu Nr.793 63.punkts atšķirīgi regulēja vienu un to pašu jautājumu (īpašuma iegūšanas brīdi mantojuma gadījumā), bija piemērojams Civillikuma 1034.pants, jo šai tiesību normai ir augstāks juridiskais spēks.

No minētā apgabaltiesa secina, ka Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments, izlemjot jautājumu par pagaidu aizsardzības līdzekli, ir pirmšķietami atzinis, ka laikā līdz Noteikumu Nr.793 63.punkta grozījumiem 2007.gada 24.jūlijā attiecībā uz mantošanas tiesību atzīšanu notariālā kārtībā bija piemērojamas Civillikuma 1034.pantā noteiktais īpašuma tiesību iegūšanas princips. Tādējādi Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments ir

sniedzis analogu normu interpretāciju pirmās instances tiesas spriedumā noteiktajai.

Līdz ar to nav pamatota VID atsauce apelācijas sūdzībā uz vēlākiem grozījumiem Noteikumu Nr.793 63.punktā, kā arī uz apstākli, ka zemesgrāmatas nodalījumā par dzīvokli */adrese/*, Rīgā, ir norāde par 2005.gada 2.jūnijā izsniegto mantojuma apliecību kā pamatu dzīvokļa īpašumtiesību pārejai uz pieteicēju.

[11] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka atbildētājai, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, uzliekams pienākums atmaksāt pieteicējai viņas samaksāto valsts nodevu Ls 10 apmērā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

Apmierināt *E.K.* pieteikumu.

Uzdot Valsts ieņēmumu dienestam 30 dienu laikā no sprieduma spēkā stāšanās dienas atmaksāt *E.K.* pārmaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokļa summu 49 863,49 (četrdesmit deviņi tūkstoši astoņi simti sešdesmit trīs latu un 49 santīmi) latu apmērā.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt *E.K.* valsts nodevu 10 (desmit) latu apmērā.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā 30 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja *(paraksts)* U.Mihailova

Tiesneses *(paraksts)* I.Amona

(paraksts) S.Kanenberga

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese U.Mihailova
Rīgā, 2012.gada 25.janvārī