Lietas arhīva Nr. A42-01445-18/23
ECLI:LV:ADRJRIT:2018:0710.A420144518.2.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2018.gada 10.jūlijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese R.Migla,

piedaloties pieteicējas /pers. A/ pilnvarotajai pārstāvei /pers. B/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Marekam Rederam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 21.decembra lēmuma Nr.31.1-22.10/6586 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests vai atbildētājs) Nodokļu kontroles pārvalde, veicot datu atbilstības pārbaudi, konstatēja, ka pieteicēja /pers. A/ 2016.gadā ir guvusi ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu no ½ domājamās daļas no nekustamā īpašuma /adrese A/, kadastra numurs /numurs A/(turpmāk – nekustamais īpašums) atsavināšanas, kuru deklarēja kā neapliekamu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Ar dienesta Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļas vadītājas 2017.gada 20.oktobra lēmumu Nr.31.1-8.56/285731 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai nomaksai budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 7373,33 EUR un nokavējuma nauda 2200,94 EUR.

Pieteicēja sākotnējo lēmumu apstrīdēja dienesta ģenerāldirektoram.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 21.decembra lēmumu Nr.31.1-22.10/6586 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicēja 2018.gada 18.janvārī iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā, pamatojot to ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Nekustamo īpašumu, kas iegādes brīdī sastāvēja no zemes gabala ar dvīņu mājas pamatiem, bez iespējām veikt īpašuma reālu sadali, pieteicēja iegādājās 2013.gadā. No 2014.gada līdz 2016.gada augustam nekustamais īpašums bija deklarēts kā pieteicējas vienīgā dzīvesvieta. Atbilstoši akceptētajam būvprojektam tika uzsākta dvīņu mājas būvniecība, plānojot, ka vienā ēkas pusē dzīvos pieteicēja ar vīru un nepilngadīgo meitu, otrā pusē – pieteicējas dēls, kuram nekustamā īpašuma iegādes brīdī bija 19 gadi. 2016.gada 12.janvārī pieteicēja ½ domājamās daļas no nekustamā īpašuma – nepabeigto dvīņu mājas pusi – pārdeva par 65 000 EUR, un no iegūtajiem līdzekļiem 2016.gada 5.aprīlī nopirka dzīvokli /adrese B/, kadastra numurs /numurs B/(turpmāk – dzīvoklis) par 55 500 EUR.

[2.2] Pieteicēja pēc 2016.gada gada ienākuma deklarācijas iesniegšanas dienestā telefoniski jau bija sniegusi skaidrojumu, ka pārdevusi pusi no sava vienīgā nekustamā īpašuma un tā vietā iegādājusies dzīvokli. Skaidrojums dienesta darbinieci bija pilnībā apmierinājis, un deklarācija tika pieņemta. Uz minētās deklarācijas pamata pieteicējai atmaksāts 2016.gadā pārmaksātais iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

[2.3] Pārsūdzētais lēmums balstīts uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2} punktu (turpmāk arī – strīdus norma), pievēršot uzmanību 2013.gada 6.novembra likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"" likumprojekta anotācijā esošajam minētās tiesību normas skaidrojumam. Dienests, pārsūdzētā lēmuma pamatojumā norādot no anotācijas tikai dienestam izdevīgāko tiesiskā regulējama mērķi un būtību, bet neierakstot visu anotācijas saturu attiecībā uz strīdus likuma normu, ir klaji pārkāpis cilvēktiesības. No anotācijas arī izriet, ka strīdus norma tika ietverta arī ar mērķi, lai nošķirtu sava nekustamā īpašuma pārdošanu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas notiek ar spekulatīvu mērķi, taču nav kvalificējams kā saimnieciskā darbība. Pieteicējas situācijā nekāds spekulatīvs mērķis nav konstatējams.

[2.4] Strīdus normā ietvertie divi kumulatīvie priekšnosacījumi, lai ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas netiktu ietverti gada apliekamajā ienākumā un netiktu aplikti ar nodokli, – atsavināmajam nekustamajam īpašumam ir jābūt reģistrētām zemesgrāmatā kā atsavinātāja vienīgajam nekustamajam īpašumam un ienākums no atsavinātā nekustamā īpašuma no jauna jāiegulda funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā 12 mēnešu laikā no nekustamā īpašuma atsavināšanas. Pieteicējas gadījumā abi priekšnosacījumi ir izpildīti. Minētajā tiesību normā nav noteikts, ka vienīgais nekustamais īpašums ir jāatsavina, kā viens vesels. Strīdus norma pieļauj situāciju, ka pārdodot vienīgo veco nekustamo īpašumu, tā vietā tiktu iegādāti divi vai vairāki atsevišķi nekustamie īpašumi, kas nodrošinātu ģimenes nepieciešamību pēc dažādām atsevišķām dzīvesvietām. Turklāt arī gadījumā, ja pieteicēja iegādātos funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu 12 mēnešu laikā pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas, tad pieteicējas īpašumā kādu laiku būtu divi nekustamie īpašumi. Tādējādi minētā likuma norma pieļauj iespēju neietvert ar nodokli apliekamajos ienākumos ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas gadījumā, kad personai pieder divi īpašumi.

[2.5] Pieteicējas vīra nāve un pieteicējas nespēja vienpersoniski pabeigt mājas būvniecību, kā arī grūtības pieteicējas meitai no nekustamā īpašuma nokļūt līdz mācību iestādei bija tie apstākļi, kuru dēļ faktiski tika veikta ½ domājamās daļas no nekustamā īpašuma maiņa uz dzīvokli. Gan pārdotais, gan nopirktais nekustamais īpašums nodrošina pieteicējas ģimenes, kura faktiski ir sadalījusies, dzīves vietu. Pieteicēja ar meitu dzīvo dzīvoklī, savukārt pieteicējas māte ar pieteicējas dēlu – nepārdotajā nekustamā īpašuma daļā. Darījuma rezultātā pieteicēja nav guvusi kapitāla pieaugumu. Pieteicējai nav uzkrājumu, lai nomaksātu parādu dienestam.

[3] Tiesā saņemtajā paskaidrojumā dienests norāda, ka pieteikumu neatzīst, un lūdz to noraidīt kā nepamatotu. Dienests atsaucas uz pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem argumentiem kā arī paskaidro, ka strīdus norma attiecībā uz pieteicēju nav piemērojama, jo pieteicēja atsavināja domājamo daļu no tai piederošā nekustamā īpašuma, nevis vienīgo tai piederošo nekustamo īpašumu. Tā kā minētā tiesību norma domājamo daļu atsavināšanas gadījumā neparedz atbrīvojumu no nodokļa, tad tā nevar tikt piemērota. No anotācijā norādītā izriet, ka likumdevēja mērķis bija strīdus normu attiecināt uz reāla nekustamā īpašuma atsavināšanu, nevis domājamo daļu tiesības atsavināšanu.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve pieteikumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem.

[5] Atbildētāja pārstāvis pieteikumu neatzina, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā un paskaidrojumā minēto.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, izvērtējusi administratīvās lietas materiālus un uzklausījusi procesa dalībnieku paskaidrojumus, secina, ka pieteikums ir noraidāms.

[7] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}pantā noteikts, kā nosakāms ienākums no kapitāla.

Saskaņā ar minētā panta pirmo daļu kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīvu atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā. Šā panta otrās daļas 4.punkts noteic, ka kapitāla aktīvi ir nekustamais īpašums (ieskaitot nekustamā īpašuma iegūšanas tiesības). Savukārt trešā daļa noteic, ka panta pirmajā daļā noteiktais ienākums no kapitāla aktīvu atsavināšanas ietver arī ienākumus no darījumiem, kas vērsti uz kapitāla aktīvu iegūšanas tiesību atsavināšanu.

No minētajām tiesību normām izriet, ka vispārīgi ienākums no kapitāla (starpība starp kapitāla aktīvu atsavināšanas cenu un iegādes vērtību, kā arī kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību) ir apliekams ar nodokli. Kapitāla aktīvs tostarp ir nekustamais īpašums.

Līdz ar to dienests pamatoti nonācis pie secinājuma, ka pieteicējas ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir kvalificējami kā ienākumi no kapitāla pieauguma, kas apliekami ar nodokli.

[8] Taču likuma normās ir noteikti konkrēti kritēriji, kuriem izpildoties, ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas ar nodokli nav apliekami. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punkts noteic, ka ar nodokli nav apliekams ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas (attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā kā maksātāja vienīgais nekustamais īpašums), ja šis ienākums no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai arī pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas.

Tātad, lai piemērotu iepriekš minēto tiesību normu, vienlaicīgi jāpastāv šādiem priekšnosacījumiem:

1) atsavinātais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā kā vienīgais nodokļa maksātāja nekustamais īpašums;

2) ienākums, kas iegūts no nekustamā īpašuma atsavināšanas, no jauna ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai arī pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas.

[9] Lietā nav strīda par to, ka nekustamais īpašums zemesgrāmatā bija reģistrēts kā pieteicējas vienīgais nekustamais īpašums, un par to, ka iegādāts funkcionāli līdzīgs nekustamais īpašums. Strīds ir par to, vai, atsavinot tikai daļu no nekustamā īpašuma, ir jāmaksā nodoklis.

[10] Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" ietvertais pamatprincips ir tāds, ka personai jāmaksā nodoklis par visiem tās ienākumiem, ciktāl likumdevējs nav paredzējis citādi. Tātad personas atbrīvojums no pienākuma maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli ir izņēmums no vispārējā nodokļu maksāšanas pienākuma.

Tiesību teorijā ir atzīts, ka saskaņā ar principu *singularia non sunt extenda* likumā noteiktie izņēmumi nav interpretējami paplašināti un līdz ar to arī nav piemērojami pēc analoģijas. Šāds uzskats ir pamatots ar apsvērumu, ka izņēmuma noteikumu paplašinātas iztulkošanas gadījumā vai gadījumā, kad tie tiek piemēroti pēc analoģijas, pastāv risks izjaukt likumā ietverto kopsakaru starp „noteikumu" un „izņēmumu no noteikuma". Citiem vārdiem, ja kāds likuma noteikums domāts konkrētam izņēmuma gadījumam vai šādu gadījumu grupai, tad minētajā noteikumā paredzētās tiesiskās sekas nav attiecināmas uz dzīves gadījumiem, kuros nav radusies šāda izņēmuma situācija. Tāpat nepieciešams izvairīties no tā, ka izņēmuma noteikuma pārāk plašas iztulkošanas vai analoģiskas piemērošanas rezultātā tiktu pilnībā grozīts likumdevēja nolūks jeb likuma mērķis (*Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 9.5.apakšpunkts*).

Tātad likumā paredzētie izņēmumi nevar tikt piemēroti paplašināti, kā arī pēc analoģijas. To savos nolēmumos ir atzinusi arī Augstākā tiesa, norādot, ka atbrīvojumiem no nodokļa maksāšanas ir skaidri jābūt noteiktiem likumā un tie ir interpretējami šauri. Tāpēc būtu jāatturas pēc analoģijas piemērot nodokļa atvieglojumu, ja likums tādu skaidri neparedz (*Augstākās tiesas 2013.gada 28.marta sprieduma lietā Nr.SKA-23/2013 11.punkts, 2013.gada 27.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-602/2013 10.punkts*).

[11] Atbilstoši Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 52.^{3}punktam, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punktu, ienākumam, kurš no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā *12 mēnešu laikā* pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas, jābūt ne mazākam kā starpībai starp nekustamā īpašuma atsavināšanas cenu un tā iegādes vērtību. Ja no jauna tiek ieguldīts mazāks ienākums par noteikto, tad starpība, kas veidojas, no nekustamā īpašuma atsavināšanas cenas atņemot tā iegādes vērtību un ieguldīto ienākumu, ir uzskatāma par ienākumu no kapitāla pieauguma un ir apliekama ar nodokli.

No minētā izriet, ja šajā 12 mēnešu termiņā funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā veiktais ieguldījums ir vienāds (vai lielāks) ar atsavinātā nekustamā īpašuma atsavināšanas cenu, tad šis ienākums ar nodokli nav apliekams. Attiecīgi, ja veiktais ieguldījums ir mazāks par noteikto – starpība, kas veidojas, no nekustamā īpašuma atsavināšanas cenas atņemot tā iegādes vērtību un ieguldīto ienākumu – ir apliekama ar nodokli.

Tiesas vērtējumā minētās tiesību normas attiecas uz diviem salīdzināmiem nekustamajiem īpašumiem – vienu, kas atsavināts, un otru, kurā ieguldīts ienākums, un katrs nekustamais īpašums ir personas vienīgais nekustamais īpašums. Viens vienīgais nekustamais īpašums tiek aizvietots ar citu.

Izskatāmajā lietā nav strīda, ka strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdī un arī lietas izskatīšanas brīdī, uz pieteicējas vārda zemesgrāmatā ir reģistrēta ½ domājamā daļa no nekustamā īpašuma, kā arī iegādātais dzīvoklis. Tātad pieteicējai ir reģistrēti vairāki nekustamie īpašumi. No minētā izriet, ka, atsavinot tikai daļu no nekustamā īpašuma, neveidojas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punktā minētais izņēmums, kad salīdzināmas tikai divu nekustamo īpašumu vērtības. Līdz ar to situācija, kad tiek atsavināta tikai daļa no nekustamā īpašuma, ir

pielīdzināma vispārējai kārtībai, kad tiek atsavināts nekustamais īpašums vai kāds no vairākiem nekustamajiem īpašumiem.

[12] Līdz ar to tiesa atzīst, ka dienests pamatoti pieteicējas ienākumus no ½ domājamās daļas no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir noteicis kā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu.

Par samaksai budžetā noteiktā nodokļa un nokavējuma naudas skaitlisko apmēru pieteicēja neiebilst.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.–251.pantu, 289.–291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 21.decembra lēmuma Nr.31.1-22.10/6586 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no tā pieņemšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese R.Migla