ECLI:LV:AT:2021:1008.A420154818.15.S
Lieta Nr. A420154818, SKA-301/2021
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2021.gada 8.oktobrī

Administratīvo lietu departaments kopsēdē šādā sastāvā: senatori Andris Guļāns, Dzintra Amerika, Jautrīte Briede, Vēsma Kakste, Anita Kovaļevska, Veronika Krūmiņa, Diāna Makarova, Dace Mita, Lauma Paegļkalna, Valters Poķis, Līvija Slica, Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz pieteicēja /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 12.janvāra lēmuma Nr. 31.1-22.13/197 atcelšanu daļā, sakarā ar pieteicēja kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 3.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs/pers. A/ 2016.gada 16.jūnijā mantošanas ceļā no mirušās laulātās ieguva ¼ domājamo daļu no mājas. Atlikušās domājamās daļas mantoja citas privātpersonas. Mantotās mājas vērtība noteikta atbilstoši kadastrālajai vērtībai 8121 *euro*.

Pieteicējs 2016.gada 25.novembrī ir atsavinājis sev piederošu nekustamo īpašumu – dzīvokli – par kopējo darījuma summu 56 000 *euro*. Pieteicējs nav iesniedzis Valsts ieņēmumu dienestā deklarāciju par nekustamā īpašuma atsavināšanu un no tā gūtajiem ienākumiem.

No dzīvokļa atsavināšanas iegūtie līdzekļi – 32 038,58 *euro* – izlietoti, lai dzēstu kredīta saistības par mantoto māju.

[2] Ņemot vērā ienākumu no dzīvokļa atsavināšanas, ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 12.janvāra lēmumu Nr. 31.1-22.13/197 pieteicējam uzlikts pienākums samaksāt budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli 6727,98 *euro*.

Lēmumā noteikts ar nodokli apliekamās summas samazinājums likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punktā paredzētajā kārtībā, ņemot vērā ieguldījumu funkcionāli līdzvērtīgā nekustamā īpašumā, t. i., aprēķinot ieguldījumu kā pieteicēja ¼ īpašuma domājamai daļai proporcionālu daļu no mantotā īpašuma kadastrālās vērtības, kā arī ar mantojuma lietu saistītos izdevumus.

Pieteicējs vērsās tiesā, uzskatot, ka konkrētajā situācijā būtu piemērojams pilnīgs atbrīvojums no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas.

[3] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 3.jūlija spriedumu pieteikums daļēji apmierināts – pārsūdzētais lēmums atcelts daļā, ar kuru samaksai budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 737,14 *euro*, bet pārējā daļā pieteikums noraidīts.

Apgabaltiesa atzina, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punkts ir piemērojams izskatāmajā lietā, t. i., ar nodokli apliekamais ienākums samazināms atbilstoši ieguldījumam funkcionāli līdzvērtīgā īpašumā.

Apgabaltiesas spriedumā novērtēti pieteicēja iesniegtie pierādījumi (izdevumus apliecinošie dokumenti) un aprēķināti dzīvoklī veiktie ieguldījumi. Ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu summa aprēķināta, no dzīvokļa atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību, veikto ieguldījumu summu, ceturto daļu no mantotās mājas kadastrālās vērtības, kā arī ar mantojuma lietu saistītos izdevumus.

Tādējādi pieteicējam noteikts pienākums samaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli 5990,84 *euro*.

[4] Par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu daļā, kurā pieteikums noraidīts, pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību.

Kasācijas sūdzībā pausts viedoklis, ka netipiskā situācijā iespējams atkāpties no likumdevēja noteiktajiem kritērijiem, atbrīvojot pieteicēju no nesamērīga nodokļu samaksas pienākuma. Neraugoties uz apstākli, ka pieteicējs nebija deklarēts dzīvoklī pēdējos 12 mēnešus pirms atsavināšanas, tā bija ģimenes faktiskā dzīvesvieta un atradās pieteicēja īpašumā vairāk nekā 10 gadus, kas divkārt pārsniedz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta noteikto īpašuma tiesību termiņu.

Pieteicējs uzskata, ka likumdevēja mērķis bija atbrīvot personu no nodokļa samaksas, kad tiek atsavināta personas vienīgā dzīvesvieta. Neskaitot mantojumā iegūto domājamo daļu no mājas, atsavinātais dzīvoklis bija pieteicēja vienīgais nekustamais īpašums, tādēļ pieteicējs būtu atbrīvojams no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas pienākuma.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos lūdz kasācijas sūdzību atzīt par nepamatotu un apgabaltiesas spriedumu atstāt negrozītu.

Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka nav pamata pieteicēja gadījumu atzīt par netipisku vai paplašināti interpretēt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33., 33.^{1} un 34.^{2}punktos noteiktos izņēmumus. Pieteicēja gadījumā neizpildās minētajās normās ietvertie kumulatīvie kritēriji, tāpēc pieteicēju nevar pilnībā atbrīvot no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas par ienākumu no dzīvokļa atsavināšanas.

Motīvu daļa

[6] Lietā ir strīds par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķina kārtību, kā arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33., 33.^{1} un 34.^{2}punktā paredzēto atbrīvojumu interpretāciju un piemērošanu.

[7] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punkts noteic personas pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli

par ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas atbilstoši šā likuma 11.^{9}pantam, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi. Savukārt šā likuma 11.^{9}panta pirmā daļa noteic, ka kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā.

Gadījumā, ja kapitāla aktīva pārdošanas vērtība ir lielāka nekā tā iegādes vērtība kopā ar veiktajiem ieguldījumiem, personai ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis no kapitāla pieauguma (*Senāta 2017.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-214/2017 (A420558612) 5.punkts*).

Apgabaltiesas spriedumā minētās tiesību normas ir ņemtas vērā un aprēķināts kapitāla pieaugums, kas radies saistībā ar dzīvokļa atsavināšanu un par kuru pieteicējam noteikts iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas pienākums. Piemērojot minētās tiesību normas, apgabaltiesa ir ņēmusi vērā dzīvokļa iegādes vērtību, īpašuma uzturēšanai un kredītsaistību apkalpošanai veiktos maksājumus, kā arī galīgo atsavināšanas vērtību. Arī pieteicējs pēc būtības neapstrīd apgabaltiesas spriedumā ietverto aprēķinu atbilstību faktiskajai situācijai un tiesību normu prasībām.

Senāts atzīst, ka apgabaltiesa ir pareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktu un 11.^{9}panta pirmo daļu, nonākot pie secinājuma, ka par kapitāla pieaugumu, kas radies saistībā ar dzīvokļa atsavināšanu, vispārīgi ir maksājams iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

[8] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punkts ir piemērojams kopsakarā ar šā likuma 9.pantu, kas nosaka izņēmumus no vispārējā nodokļa maksāšanas pienākuma – ienākumu veidus, kuri netiek aplikti ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Attiecībā uz privātpersonu darījumiem ar nekustamo īpašumu būtiski ir vērst uzmanību tieši uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33., 33.^{1} un 34.^{2}punktā paredzētajiem izņēmumiem.

[9] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti 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 pēc kārtas (minētajā 60 mēnešu periodā) līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese).

Pieteicējs kasācijas sūdzībā pauž pārliecību, ka izskatāmajā lietā ir netipiski apstākļi, tādēļ pieteicējs būtu pilnībā atbrīvojams no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas saistībā ar dzīvokļa atsavināšanu.

Senāts ir atzinis, ka gadījumā, ko regulējums neaptver un attiecībā uz ko būtu netaisnīgi un nesamērīgi piemērot iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu, proti, netipiskā gadījumā, būtu pieļaujams atkāpties no likumdevēja tieši noteiktā (*Senāta 2017.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-253/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1228.A420271214.1.S) 7.punkts*). Tomēr šādai atkāpei ir jābūt pamatotai ar īpašiem un pārliecinošiem argumentiem (*Satversmes tiesas 2007.gada 28.februāra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2006-41-01 15.punkts, 2013.gada 24.oktobra sprieduma lietā Nr. 2012-23-01 14.2.punkts*).

Apgabaltiesa, izvērtējot lietā apkopotos pierādījumus, ir atzinusi, ka pieteicēja gadījums nav uzskatāms par netipisku, un secinājusi, ka minētais izņēmums uz izskatāmo lietu nav attiecināms, jo pieteicējs nebija deklarējis dzīvesvietu dzīvoklī 12 mēnešus pirms atsavināšanas.

Senāts ir norādījis, ka, nepastāvot objektīviem apstākļiem, kādēļ persona nevarēja izpildīt dzīvesvietas deklarēšanas nosacījumu atbilstoši savai faktiskajai dzīvesvietai, nav pamata atzīt gadījumu par netipisku, tādējādi nav pieļaujamas arī atkāpes no likumdevēja tieši noteiktā (*Senāta 2019.gada 25.marta sprieduma lietā Nr. SKA-109/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0325.A420275615.2.S) 10.punkts*).

Nav pamatota pieteicēja norāde uz netipisku situāciju, kurā būtu pieļaujama atkāpe no likumā noteiktajiem kumulatīvajiem kritērijiem. Nedz kasācijas sūdzībā, nedz iepriekšējā lietas iztiesāšanā pieteicējs nav norādījis uz objektīviem šķēršļiem, kuri būtu lieguši viņam deklarēt dzīvesvietu atsavinātajā dzīvoklī. Pieteicēja apsvērumi par īpašuma tiesību ilgstošo raksturu un faktiskās dzīvesvietas nozīmi nav uzskatāmi par netipisku situāciju, un tie nesniedz pamatu atkāpei no likumdevēja tieši noteiktajiem kritērijiem.

Senāts ir atzinis, 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 (*Senāta 2013.gada 28.marta sprieduma lietā Nr. SKA-23/2013 (A42818809) 11.punkts un 2013.gada 27.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-602/2013 (A42869209) 10.punkts*).

Senāts secina, ka apgabaltiesa ir interpretējusi un piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktu saskaņā ar likumdevēja izvirzīto mērķi un atbilstoši Senāta judikatūrā nostiprinātajām atziņām.

[10] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.^{1}punkts noteic, ka 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 pēdējos 60 mēnešus līdz nekustamā īpašuma atsavināšanas dienai ir bijis maksātāja vienīgais nekustamais īpašums.

Apgabaltiesa secinājusi, ka dzīvokļa atsavināšanas brīdī pieteicējs bija ieguvis īpašuma tiesības uz ¼ domājamo daļu no mantotās mājas. Ar to tiesa ir atzinusi, ka dzīvokļa atsavināšanas brīdī tas nebija pieteicēja vienīgais nekustamais īpašums, tādējādi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.^{1}punkts nesniedz pamatu pieteicēja atbrīvošanai no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas.

Senāts piekrīt apgabaltiesai, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.^{1}punkts ir piemērojams, atsavinot nodokļa maksātāja vienīgo īpašumu. Šī norma neparedz izņēmumus atkarībā no otrā īpašuma iegūšanas veida, arī, ja tas iegūts mantošanas ceļā. Pieteicēja apsvērumi par to, ka atsavinātais dzīvoklis ilgi bijis viņa vienīgais īpašums, zaudē savu tiesisko nozīmi situācijā, kad nostiprinātas īpašuma tiesības uz vairāk nekā vienu nekustamo īpašumu.

Tādējādi apgabaltiesa ir nonākusi pie likumam atbilstoša secinājuma, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.^{1}punkts šādā situācijā nav piemērojams, lai atbrīvotu personu no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas.

[11] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts 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.

Senāts par nepamatotu atzīst apgabaltiesas secinājumu, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punkta izpratnē mantojuma apliecībā norādītā īpašuma vērtība (kadastrālā vērtība) var tikt novērtēta kā ieguldījums funkcionāli līdzīgā īpašumā.

Par funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu likuma izpratnē uzskata īpašumu, kuru izmanto līdzīgiem mērķiem kā iepriekšējo. Piemēram, var aizvietot viena dzīvokļa māju ar dzīvokli daudzdzīvokļu mājā un otrādi, atsavināt apbūves zemi, vietā iegādājoties dzīvokli daudzdzīvokļu mājā un otrādi. Savukārt

nekustamā īpašuma atsavināšanas ienākuma ieguldīšanu funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā apliecina iegādātā nekustamā īpašuma iegādes dokumentos norādītā vērtība (*11.Saeimas likumprojekta Nr. 918/Lp11 anotācija. Pieejams: http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A941C6E56C49A67DC2257BF70047C61C?OpenDocument*).

Kaut arī abi īpašumi (mantotais un atsavinātais) ir funkcionāli līdzīgi, no likumprojekta anotācijas izriet mērķis sasaistīt ienākumu no viena īpašuma atsavināšanas ar faktiski konstatējamiem un pierādāmiem izdevumiem par citu līdzīgu īpašumu. Normā lietotais jēdziens „ieguldīt" tieši norāda uz nepieciešamību novērtēt naudas līdzekļu summu, kas iztērēta par labu alternatīvam īpašuma objektam. Tādējādi ar iedzīvotāju ienākuma nodokli netiek aplikti vienīgi tādi ienākumi, kas faktiski izlietoti (ieguldīti) par labu citam funkcionāli līdzīgam nekustamā īpašuma objektam.

Mantošana ir bezatlīdzības īpašuma iegūšanas veids, tādēļ nekustamā īpašuma iegūšana mantošanas ceļā pati par sevi nav atzīstama par ieguldījumu funkcionāli līdzīgā īpašumā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punkta izpratnē. Iegūstot nekustamo īpašumu mantošanas ceļā, pieteicējam nav radušies faktiski novērtējami izdevumi (neskaitot ar mantošanas lietu saistītos izdevumus), tādējādi nav pamata mantotā īpašuma kadastrālo vērtību novērtēt kā ieguldījumu.

[12] Pieteicējs paudis viedokli, ka līdzekļi, kas iztērēti kredītsaistību dzēšanai par mantoto māju, uzskatāmi par ieguldījumu funkcionāli līdzīgā īpašumā un šāds ieguldījums likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punkta izpratnē ļauj samazināt ar nodokli apliekamo ienākumu summu.

Apgabaltiesa secinājusi, ka nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu veica un ienākumus no darījuma guva pieteicējs. Tādējādi pieteicējs ir atbildīgs par nodokļu samaksu, kas saistīta ar ienākumu no kapitāla šā darījuma ietvaros. Savukārt īpašuma tiesības uz ¼ domājamo daļu no mājas pieteicējs ieguvis mantošanas ceļā. Tas nozīmē, ka īpašuma tiesību iegūšana nav saistīta ar kreditora pretenzijā norādītā prasījuma izpildīšanu pilnā apmērā.

Apgabaltiesas secinājumi balstīti atziņās, kas ietvertas Senāta spriedumā lietā Nr. SKA-236/2019. Senāts ir norādījis, ka mantojuma atstājēja darbības (arī īpašuma iegāde un kredīta līdzekļu saņemšana) tiešā veidā nav attiecināmas uz mantinieku. Mantojuma atstājēja darbību rezultātā veidojās mantojuma masa, kuru mantinieks varēja pieņemt vai nepieņemt. Savukārt, ja mantinieks izvēlas pieņemt mantojumu, tad mantinieka rīcība ar īpašumu sākas ar apstiprinājumu mantojuma tiesībās. Kapitāla ienākuma nodokļa aspektā nozīme tiek piešķirta par nodokļu samaksu atbildīgās personas ieņēmumiem un izdevumiem, nevis citu personu ieņēmumiem un izdevumiem (*Senāta 2019.gada 1.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-236/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0401.A420175215.3.S) 7.punkts*).

Līdzīgi arī spriedumā lietā Nr. SKA-205/2019 Senāts ir vērsis uzmanību, ka fakts, ka īpašums ir apgrūtināts ar ķīlu, norāda uz saistību tiesībām, kas ir nodrošinātas, izmantojot īpašuma vērtību. Šādu saistību esība, lai arī var ietekmēt lēmuma pieņemšanu par kapitāla pārdošanu un iegūto līdzekļu izmantošanu, pati par sevi neietekmē to, kādā veidā ir nosakāms kapitāla pieaugums. Kapitāla pieauguma nodokļa aprēķins ir saistāms ar konkrētas personas ienākumiem no darbībām ar konkrētu īpašumu, proti, netiek piešķirta nozīme citu personu ienākumiem un izdevumiem. Atkāpes no šāda principa ir pieļaujamas tikai tad, ja tādas ir tieši paredzēts tiesību normās. Līdz ar to likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta ceturtās daļas regulējums, kas paredz, ka ienākuma nodokļa no kapitāla pieauguma noteikšanai nozīmīgi ir tikai mantinieka slēgtie darījumi (mantojuma pieņemšana un īpašuma pārdošana) un saistībā ar šiem darījumiem veiktie faktiskie izdevumi un saņemtie ieņēmumi, atbilst ienākuma no kapitāla aprēķina principiem, kas ietverti likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmajā, piektajā un 5.^{1}daļā (*Senāta 2019.gada 1.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-205/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0401.A420326415.2.S) 11.punkts*).

Abās iepriekš minētajās lietās tika vērtēts iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķins kopsakarā ar kredīta saistību dzēšanu par mantoto īpašumu. Tomēr jāvērš uzmanība arī uz apstākli, ka šajās lietās nodokļa maksājuma saistības veidojās, atsavinot mantoto nekustamo īpašumu, nevis personai iepriekš piederējušu īpašumu. Tāpat nevienā no iepriekš minētajām lietām netika vērtēts ieguldījums funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punkta izpratnē. Tas norāda uz būtiskām faktisko un tiesisko apstākļu atšķirībām, kas iepriekš skatītās lietas nošķir no izskatāmās lietas. Izskatāmajā lietā nepieciešams pēc būtības izvērtēt, vai no dzīvokļa atsavināšanas iegūtie un kredīta dzēšanai novirzītie līdzekļi ir atzīstami par ieguldījumu funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā un vai tas sniedz pamatu samazināt ar nodokli apliekamo ienākumu.

Tipiskā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punkta piemērošanas situācijā ienākums no viena nekustamā īpašuma atsavināšanas tiek izlietots cita nekustamā īpašuma iegādei. Arī likumprojekta anotācijā norādīti tipiskākie piemēri ieguldījumam funkcionāli līdzīgā īpašumā, kas saistīti ar viena īpašuma atsavināšanu un cita īpašuma iegādi (*11.Saeimas likumprojekta Nr. 918/Lp11 anotācija. Pieejams: http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A941C6E56C49A67DC2257BF70047C61C?OpenDocument*) . Minētajās situācijās nav problēmu identificēt atsavināšanas darījuma rezultātā iegūto līdzekļu apmēru (ienākumu) un izdevumus cita funkcionāli līdzīga nekustamā īpašuma iegādei (ieguldījumu), kas ļauj samazināt ar nodokli apliekamo ienākumu apmēru.

Izskatāmās lietas gadījumam ir pazīmes, kas atšķir to no tipiskiem gadījumiem, proti, otrs īpašums iegūts mantošanas ceļā. Tomēr Senāts atzīst, ka tas pats par sevi neizslēdz šo gadījumu no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punkta tvēruma. Minētā punkta norma nenorāda konkrētu tiesisko formu, kādā persona iegūst funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu. Tādējādi nebūtu pamatoti no normas tvēruma izslēgt gadījumu, kurā otrs nekustamais īpašums tiek iegūts nevis pirkuma ceļā, bet gan citu tiesisko attiecību rezultātā, piemēram, maiņas, dāvinājuma vai mantošanas ceļā. Savukārt par ieguldījumu šādā gadījumā var uzskatīt nevis pirkuma maksu, bet gan citus izdevumus, kas personai nodrošina iespēju nekustamo īpašumu izmantot atbilstoši tā mērķim, piemēram, izdevumus par remontu, jaunas ēkas būvniecības izmaksas vai arī turpmākai dzīvošanai paredzēta īpašuma atbrīvošanu no tiesiskiem apgrūtinājumiem.

Izskatāmās lietas kontekstā nav strīda, ka dzīvokļa atsavināšanas rezultātā pieteicējam radies ar nodokli apliekams ienākums (sk. *sprieduma 7.punktu*). Tāpat lietā pēc būtības nav strīda, ka šis ienākums daļēji izlietots, lai dzēstu ķīlu (hipotēku), kas apgrūtināja mantoto nekustamo īpašumu. Šādā gadījumā ķīlas dzēšana ir atzīstama par būtisku priekšnoteikumu tam, lai pieteicējs mantoto nekustamo īpašumu varētu izmantot kā savu turpmāko dzīves vietu, jo pretējā gadījumā banka būtu tiesīga izmantot no hipotēkas līguma izrietošās tiesības, atgūstot visu vai daļu no mantojuma atstājēja nenokārtotajām kredītsaistībām. Tādējādi kredītsaistību dzēšana konkrētajā gadījumā ir atzīstama par ieguldījumu funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā, jo šādas rīcības rezultātā pieteicējs nodrošināja iespēju turpināt dzīvot funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā.

Šāds secinājums konceptuāli saskan ar Senāta judikatūrā nostiprināto atziņu, ka likumdevējs ir vēlējies atbrīvot privātpersonas no iedzīvotāju nodokļa samaksas tajos gadījumos, kad persona atsavina savu vienīgo nekustamo īpašumu, un šādai rīcībai nav spekulatīva darījuma pazīmes (piemēram, *Senāta 2017.gada 30.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-245/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1130.A420258214.1.S) 5.punkts vai 2017.gada 1.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-255/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1101.A420503413.2.S) 9.punkts*).

Līdz ar to Senāts atzīst, ka izdevumi ķīlas dzēšanai par mantotu nekustamo īpašumu var tikt novērtēti kā ieguldījums funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punkta izpratnē.

[13] Ņemot vērā sprieduma 11. un 12.punktā ietvertos secinājumus, Senāts atzīmē, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 81.panta trešajai daļai lēmums par apstrīdēto administratīvo aktu nedrīkst būt iesniedzēja interesēm nelabvēlīgāks nekā apstrīdētais administratīvais akts (*reformatio in peius* aizlieguma princips).

Izskatāmajā lietā šā principa pārkāpums neveidojas, jo izdevumi ķīlas dzēšanai pārsniedz nodokļu aprēķinā iepriekš izmantoto mantotā īpašuma kadastrālo vērtību. Atzinums par lielāku ieguldījumu ir privātpersonai labvēlīgs, jo tas ļauj samazināt ar nodokli apliekamo ienākumu apmēru.

[14] Senāts atturas sniegt novērtējumu tam, vai par ieguldījumu atzīstama visa kredītsaistību dzēšanai novirzītā summa, vai vienīgi pieteicēja īpašuma ¼ domājamai daļai proporcionāla summa. Apgabaltiesas spriedumā nav vērtēta ķīlas dzēšanai iztērēto līdzekļu attiecināmība uz visiem mājas īpašniekiem, tādēļ šis jautājums izlemjams lietu atkārtoti skatot pēc būtības.

[15] Apkopojot spriedumā norādīto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa nepareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punktu, tādēļ spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai apgabaltiesā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 3.jūnija spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.
Atmaksāt /pers. A/ samaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

A. Guļāns	Dz. Amerika	J. Briede
V. Kakste	A. Kovaļevska	V. Krūmiņa
D. Makarova	D. Mita	L. Paegļkalna
V. Poķis	L. Slica	I. Višķere