ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr. A420344115
Lietas arhīva Nr. AA43-1066-17/16

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017.gada 6.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente I.Meldere,
tiesneses K.Kalvāne un L.Vīnkalna

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 27.oktobra lēmuma Nr.22.9/L-43909 atcelšanu, sakarā ar /pers. C/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 15.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2015.gada 12.februāra līdz 12.maijam veica pieteicējai /pers. C/ iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2012.gadu un daļēju auditu par ienākumu no kapitāla pieauguma 2013.gadā.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2015.gada 12.maija lēmumu Nr.23.12/L-439 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts IIN 292,36 *euro*, soda nauda 87,71 *euro* un nokavējuma nauda 88,3 *euro*, un IIN no kapitāla pieauguma 13 085,4 *euro*, soda nauda 3925,62 *euro* un nokavējuma nauda 4989,83 *euro*, kā arī samazināts budžetā iemaksājamais IIN par 20,35 *euro*.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja.

[2] Apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas rezultātā ar VID 2015.gada 27.oktobra lēmumu Nr.22.9/L-43909 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts un vēl papildus nomaksai budžetā noteikts IIN 114,57 *euro* un nokavējuma nauda 33,81 *euro*.

Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Lietā nepastāv strīds, ka nekustamie īpašumi /adrese A/, /Nosaukums A/, /Nosaukums B/, /Nosaukums C/, /Nosaukums D/, /Nosaukums E/ un ,,/Nosaukums G/ Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā ir iegādāti pieteicējas un /pers. E/ laulības laikā. Tādējādi, neskatoties uz to, ka zemesgrāmatās nebija ierakstīta informācija par laulāto atsevišķo mantu vai laulāto mantas kopību, minētie nekustamie īpašumi, kurus ar 1996.gada 26.februāra zemes izpirkšanas līgumu Nr.1/12844, 2001.gada 20.augusta pirkuma līgumu un 2002.gada 2.septembra maiņas līgumu ieguva pieteicējas laulātais /pers. E/, līdz 2008.gada 7.oktobra laulības līguma noslēgšanai bija laulāto kopīga manta. Tādējādi minētie nekustamie īpašumi pieteicējai piederēja kā laulāto kopīga manta, bet no 2008.gada 7.oktobra līdz nekustamo īpašumu atsavināšanas brīdim – kā pieteicējas atsevišķā manta.

[2.2] VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti noteica ieņēmumus no nekustamo īpašumu /adrese A/, /Nosaukums B/ un ,,/Nosaukums C/ Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā atsavināšanas, kā arī izdevumus, kas saistīti ar īpašumu iegādi.

Vienlaikus secināts, ka nekustamo īpašumu /Nosaukums D/ (7,42 ha), /Nosaukums A/ (4,7176 ha), /Nosaukums G/ (0,476 ha) un /Nosaukums E/ (0,49 ha) Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā iegādes vērtība ir nosakāma 5317,87 latu apmērā (apstrīdēšanas procesā koriģētā /Nosaukums A/, /Nosaukums G/ iegādes vērtība, attiecīgi, 1925,7 lati un 74,96 lati, auditā noteiktā /Nosaukums D/ un ,,/Nosaukums E/ iegādes vērtība, attiecīgi, 3028,81 lati un 77,16 lati un valsts un kancelejas nodevas 211,23 lati), nevis 5839,63 lati, kā to noteica VID Nodokļu kontroles pārvalde.

[3] Nepiekrītot Lēmumam, pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu, norādot turpmāko.

[3.1] VID nav ņēmis vērā izdevumus, kas radušies, /pers. E/ kā pieteicējas vīram iegūstot nekustamo īpašumu /Nosaukums H/, Ogres rajona Ikšķiles lauku teritorijā, jo tieši šo īpašumu /pers. E/ mainīja pret nekustamo īpašumu /adrese A/. Ja VID uzskata, ka arī šis apmainītais īpašums /Nosaukums H/ piederēja pieteicējai, tad visi izdevumi par šī īpašuma iegādi un reģistrāciju ir iekļaujami aprēķinos, bet tas nav darīts, šī informācija pat nav noskaidrota.

Identiska situācija ir aprēķiniem par nekustamo īpašumu /Nosaukums I/, Tīnūži, Tīnūžu pagastā, no kura vēlāk atdalīti

nekustamie īpašumi /Nosaukums D/, /Nosaukums A/, /Nosaukums B/ un ,,/Nosaukums C/. Kā arī līdzīgi ir ar nekustamo īpašumu /Nosaukums J/, Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā, kuru /pers. E/ iegādājās par 1000 latiem jeb 1422,88 *euro*. Ar šo īpašumu saistītie iegādes izdevumi, aprēķinot kapitāla pieauguma nodokli, netiek ņemti vērā, tāpat netiek ņemti vērā ar īpašumu sadalīšanu saistītie izdevumi.

[3.2] VID ignorējis faktu, ka 2008.gada 7.oktobrī līdz ar laulības līguma noslēgšanu par visas laulāto mantas šķirtību pieteicējas īpašuma tiesību apmērs izmainījās, t.i., palielinājās.

[3.3] Veicot aprēķinus, VID nav noskaidrojis ienākumu gūšanas dienu nekustamo īpašumu /Nosaukums C/, /Nosaukums D/, /Nosaukums A/, /Nosaukums G/ un ,,/Nosaukums E/, Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā, pārdošanas darījumos. Šos īpašumus atsavināja /pers. G/, darbojoties kā pieteicējas pilnvarnieks.

[3.4] Sākotnējā lēmumā ir vairākas matemātiskas un faktoloģiskas kļūdas. Nobeiguma sarunas protokolā uzrādīta pavisam cita informācija, nekā tā iekļauta sākotnējā lēmumā.

[3.5] VID rīcība ir bijusi pretēja labas pārvaldības principam, jo VID nav rīkojies konsekventi un noteikti, piemērojis duālu attieksmi pret vienu un to pašu subjektu – pieteicēju, bet ik reizi tā, lai iegūtu pēc iespējas negatīvāku rezultātu.

[4] VID paskaidrojumā par pieteikumu norādījis, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 15.decembra spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums motivēts šādi.

[5.1] Lietā ir strīds par aprēķinātā IIN no kapitāla pieauguma apmēru, kas vistiešākajā mērā izriet no nekustamo īpašumu iegādes vērtības.

No lietas materiāliem izriet, ka līdz 2008.gada 7.oktobrim nekustamie īpašumi (/Nosaukums C/, /Nosaukums A/, /Nosaukums D/, /Nosaukums B/, /Nosaukums G/, /Nosaukums E/, īpašums /adrese/) zemesgrāmatā bija ierakstīti uz pieteicējas vīra /pers. E/ vārda. Civillikuma 89.pants regulē laulāto likumiskās mantiskās attiecības un paredz, ka katrs laulātais patur mantu, kas piederējusi viņam pirms laulības, tāpat arī to mantu, ko viņš iegūst laulības laikā kā atsevišķu mantu; viss, ko laulības laikā laulātie iegūst kopīgi vai viens no viņiem, bet ar abu laulāto līdzekļiem vai ar otra laulātā darbības palīdzību, ir abu laulāto kopīga manta; šaubu gadījumā jāpieņem, ka šī manta pieder abiem līdzīgās daļās. Tātad laulības laikā iegūtā manta var būt gan viena laulātā atsevišķa manta, gan arī abu laulāto kopīga manta.

Atbilstoši Civillikuma 91.panta otrajai daļai tas, ka zināma manta ir atsevišķa, jāpierāda tam laulātajam, kas to apgalvo, bet tas, ka nekustamais īpašums ir viena laulātā atsevišķa manta, ierakstāms zemes grāmatās. Civillikuma 93.pants noteic, ka laulātais savu mantu vai savu daļu laulāto kopīgajā mantā var nodot pārvaldībā otram laulātajam, kam šī manta ar visiem līdzekļiem jāsargā un jāglabā. Ja laulāto kopīgais nekustamais īpašums ierakstīts zemesgrāmatā uz viena laulātā vārda, pieņemams, ka otrs laulātais savu daļu šajā īpašumā nodevis viņa pārvaldībā.

Savukārt Civillikuma 994.panta pirmā daļa noteic, ka par nekustama īpašuma īpašnieku atzīstams tikai tas, kas par tādu ierakstīts zemes grāmatās. Zemesgrāmatu likuma 16.panta 1.punkta „a" apakšpunkts noteic, ka zemesgrāmatā ieraksta nekustamā īpašuma īpašnieku, norādot fiziskajai personai vārdu, uzvārdu, personas kodu, bet, ja tā ir laulībā, tad, ievērojot laulāto mantiskās attiecības, piemetina, ka nekustamais īpašums ir laulātā atsevišķa manta vai ka tas ietilpst laulāto mantas kopībā, vai arī ka laulātajiem ir visas mantas šķirtība.

Konkrētajā gadījumā laikā līdz 2008.gada 7.oktobrim attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem zemesgrāmatā šāda norāde nebija iekļauta. Augstākā tiesa ir norādījusi, ka laulāto likumiskās mantiskās attiecības balstās uz laulāto kopīgas mantas esības prezumpciju, kas ir nostiprināta Civillikuma 89.panta otrajā daļā. Atbilstoši Civillikuma 93.pantam, ja laulāto kopīgais nekustamais īpašums ierakstīts zemesgrāmatā uz viena laulātā vārda, pieņemams, ka otrs laulātais savu daļu šajā īpašumā nodevis viņa pārvaldībā (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2010.gada 27.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-336/2010 11.punktu, Augstākās tiesas Civillietu departamenta 2009.gada 28.janvāra sprieduma lietā Nr.SKC-37 10.3.punktu*).

Ņemot vērā minēto, tiesa secinājusi, ka nekustamie īpašumi līdz 2008.gada 7.oktobrim ir atzīstami par abu laulāto kopīgu mantu un attiecīgi pieteicēja šajā periodā ir uzskatāma par minēto nekustamo īpašumu īpašnieci.

[5.2] Lai arī pieteicēja uzskata, ka laulības laikā viņai piederēja ½ no īpašumu domājamās daļas, un nekustamo īpašumu ½ domājamās daļas viņa ieguva tikai 2008.gada 7.oktobrī pēc laulības līguma noslēgšanas, tiesa šim viedoklim nepiekrita.

Laulāto kopīgā manta ir nedalīts kopīpašums, kurā domājamās daļas nav noteiktas (*Latvijas Republikas Augstākā Tiesa. Kopīpašums. Tiesu prakses apkopojums, 32.lpp., http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/civiltiesibas/ ; sk. arī Čudina I. Laulāto mantiskās attiecības. Jurista Vārds, 21.jūnijs 2005, Nr.23(378)*). Tiesību doktrīnā norādīts, ka Civillikuma 89.panta otrajā daļā noteiktais, ka šaubu gadījumā jāpieņem, ka abu laulāto kopīga manta pieder abiem līdzīgās daļās, attiecas jau uz situācijām, kad laulātie uzsāk mantas dalīšanu. Civillikuma 89.panta otrās daļas noteikumi iztulkojami tādējādi, ka katram laulātajam ir nevis kāda „īpaša", absolūta rakstura (arī pret trešajām personām spēkā esoša) tiesība uz noteiktu vai nosakāmu „domājamo daļu" no kopīgās mantas, bet gan relatīva rakstura (principā vienīgi pret otru laulāto spēkā esoša) tiesība uz zināmu, t.i., noteiktu vai nosakāmu daļu no kopīgās mantas vērtības (*Kalniņš E. Laulāto manta laulāto likumīgajās mantiskajās attiecībās. Promocijas darba kopsavilkums. Rīga, 2010., 22.lpp.*).

Ņemot vērā minēto un to, ka pieteicēja ar vīru līdz 2007.gada 8.oktobrim (acīmredzot domāts līdz 7.oktobrim) nebija veikuši laulāto kopīgās mantas sadali, nav pamata šajā periodā uzskatīt pieteicēju par īpašnieci tikai kādai konkrētai

īpašumu domājamai daļai. Tādējādi tiesa secinājusi, ka minētie nekustamie īpašumi pieteicējai piederēja kā laulāto kopīga manta, bet no 2008.gada 7.oktobra līdz nekustamo īpašumu atsavināšanas brīdim – kā pieteicējas atsevišķā manta.

[5.3] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 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.

Šā likuma 11.^{9}piektā daļa noteic, ka kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu: valsts nodeva par darījuma noformēšanu, valsts nodeva lietā par apstiprināšanu mantojuma tiesībās vai lietā par pēdējās gribas rīkojuma akta vai mantojuma līguma stāšanos likumīgā spēkā, valsts nodeva par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā, komisijas nauda un citi līdzīgi izdevumi. Kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī samaksātie procentu maksājumi par kredītu šā kapitāla aktīva iegādei, ja dokumentāri apliecināta informācija ļauj identificēt kredīta un kapitāla aktīva iegādes saistību. Kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī izdevumi par vērtspapīru iegādi un turēšanu.

Tātad fiziskās personas kapitāla pieaugums tiek noteikts, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību, kurā iekļauti gan izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu, gan arī samaksātie procentu maksājumi par kredītu šā kapitāla aktīva iegādei, un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā.

[5.4] Lietā nav strīda par nekustamo īpašumu iegādes vērtību – nekustamā īpašuma /Nosaukums C/, Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā 8000/18 200 domājamo daļu (0,8 ha) iegādes vērtība 41 783,8 lati; nekustamā īpašuma /Nosaukums C/, Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā 10 200/18 200 domājamo daļu (1,02 ha) iegādes vērtība 416,36 lati; nekustamā īpašuma /adrese A/ iegādes vērtība 50 237 lati; nekustamā īpašuma /Nosaukums B/, Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā (2,52 ha) iegādes vērtība 1039,03 lati; nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ (4,7176 ha), /Nosaukums D/ (7,42 ha), /Nosaukums E/ (0,49 ha) un /Nosaukums G/ (0,476 ha) iegādes vērtība 5317,87 lati.

Pieteicēja iebilst, ka nav ņemti vērā izdevumi, kas radušies viņas vīram, iegūstot nekustamos īpašumus /Nosaukums I/, /Nosaukums J/, /Nosaukums H/. Proti, no lietas materiāliem konstatējams, ka nekustamie īpašumi /Nosaukums C/, /Nosaukums B/, /Nosaukums D/, /Nosaukums A/ atdalīti no nekustamā īpašuma /Nosaukums I/, nekustamie īpašumi /Nosaukums G/ un ,,/Nosaukums E/ atdalīti no nekustamā īpašuma /Nosaukums J/, savukārt nekustamais īpašums /adrese A/ iemainīts pret nekustamo īpašumu /Nosaukums H/.

Līdz ar to tiesa pārbaudīja, vai VID, nosakot kapitāla pieauguma apmēru, ir ņēmis vērā izdevumus, kas minēti likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}pantā, vai VID bija jāņem vērā arī izdevumi, kas pieteicējas vīram radušies, iegādājoties nekustamos īpašumus /Nosaukums I/, /Nosaukums J/, /Nosaukums H/.

[5.5] Tiesa konstatējusi, ka, nosakot nekustamā īpašuma /Nosaukums C/, Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā, 8000/18 200 domājamo daļu kapitāla pieaugumu, VID ņēmis vērā gan izdevumus 41 301,44 latus jaunbūves celtniecībai, gan izdevumus 148,3 latus par kadastrālo uzmērīšanu, gan Ls 7,5 latus (izziņa par nekustamā īpašuma kadastrālajām vērtībām) un ieņēmumus 45 000 latus (2012.gada 3.maija pirkuma līgums ar SIA ,,Arlats"). VID ir ņēmis vērā kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību (izdevumus 41 301,44 latus jaunbūves celtniecībai). VID ņēmis vērā arī faktu, ka īpašums atdalīts no nekustamā īpašuma /Nosaukums I/, Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā, kura iegādes vērtība ir 19 675,01 lati par 48,2 ha, un ieņēmumus 15 000 lati no īpašuma (*īpašuma daļas – apgabaltiesas piebilde*) realizācijas /pers. G/. Tā kā ne pieteicēja pieteikumā, ne pieteicējas pārstāvis pirmās instances tiesas sēdē nenorādīja uz iespējamām neatbilstībām, tiesa atzinusi, ka kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtība aprēķināta atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta nosacījumiem.

[5.6] Līdzīgi secinājumi izdarāmi attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem /Nosaukums B/, /Nosaukums D/ un ,,/Nosaukums A/. Nosakot nekustamā īpašuma /Nosaukums B/, Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā (2,52 ha) kapitāla pieaugumu, VID ņēmis vērā faktu, ka nekustamais īpašums atdalīts no nekustamā īpašuma /Nosaukums I/, Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā, kura iegādes vērtība ir 19 675,01 lati par 48,2 ha) + 10,38 lati kancelejas un valsts nodevas, un ieņēmumus 21 300 lati (pieteicējas deklarētie un bankas kontā faktiski saņemtie maksājumi).

Nosakot nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ kapitāla pieaugumu, VID ņēmis vērā nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ kopplatību pēc 2 zemes gabalu atdalīšanas (4,7176 ha), kā arī 2013.gada 24. un 27.maija pirkuma līgumos norādīto nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ platību – 4,7176 ha.

Nosakot nekustamā īpašuma /Nosaukums D/ kapitāla pieaugumu, VID ņēmis vērā faktu, ka nekustamais īpašums atdalīts no nekustamā īpašuma /Nosaukums I/, kā arī 2013.gada 24.maija un 27.maija pirkuma līgumā norādīto summu, par kuru īpašums atsavināts.

[5.7] Pieteicēja uzskata, ka VID bija jāņem vērā izdevumi, kas radušies viņas vīram, iegūstot nekustamo īpašumu /Nosaukums I/ (notāra izdevumus, zemesgrāmatā samaksātos reģistrācijas izdevumus, izdevumus, kas saistīti ar īpašuma sadalīšanu), no kura vēlāk atdalīti nekustamie īpašumi /Nosaukums B/, /Nosaukums D/ un ,,/Nosaukums A/. Tiesa piekritusi pieteicējas pārstāvja argumentam, ka, ja nebūtu nekustamā īpašuma /Nosaukums I/, nebūtu arī nekustamo īpašumu /Nosaukums B/, /Nosaukums D/ un ,,/Nosaukums A/. Vienlaikus tiesa uzskatīja, ka izdevumi, kas /pers. E/ radušies, iegūstot nekustamo īpašumu /Nosaukums I/, nav ņemami vērā, nosakot kapitāla pieauguma apmēru. Pirmkārt, veidojot jaunos nekustamos īpašumus, /pers. E/ ir atsavinājis no īpašuma /Nosaukums I/ atdalītu zemi, kas pēc atdalīšanas ieguvusi patstāvīgu nekustamā īpašuma statusu. Tādēļ nekustamais īpašums /Nosaukums I/ ir cits īpašums, kas pēc sadalīšanas nav saistāms ar strīdus īpašumiem. Otrkārt, pieteicējas īpašumā ir nonākuši jau atdalītie īpašumi, kam ar nekustamo īpašumu /Nosaukums I/ vairs nav bijusi saistība.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzinusi, ka kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtība nekustamajos īpašumos /Nosaukums

B/, /Nosaukums D/ un „/Nosaukums A/ aprēķināta atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta nosacījumiem.

[5.8] Tiesa norādījusi, ka nav pamatota pieteicējas pārstāvja iebilde, ka VID nepareizi ir aprēķinājis kancelejas un valsts nodevu par nekustamo īpašumu /Nosaukums B/ (kas atdalīts no nekustamā īpašuma /Nosaukums I/). Kā tiesas sēdē paskaidroja VID pārstāvis un kā tas izriet no audita pārskata, visi dati par veiktajiem maksājumiem ir iegūti no zemesgrāmatas. Auditā konstatēts, ka 2004.gada 4.jūnijā no zemes gabala /Nosaukums I/ tika atdalīts zemes gabals /Nosaukums B/. Īpašuma iegādes vērtība aprēķināta atbilstoši atdalītajai īpašuma vērtībai. 2009.gada 15.aprīlī pieteicēja par nekustamo īpašumu /Nosaukums B/ maksājusi kancelejas un valsts nodevu, attiecīgi 1,38 lati un 9,00 lati (kopā 10,38 lati). Tātad no lietas materiāliem nepārprotami izriet, ka minētā apmēra nodeva ir maksāta par zemes gabalu /Nosaukums B/, un maksājums veikts pēc īpašuma /Nosaukums B/ reģistrācijas zemesgrāmatā uz pieteicējas vārda. Savukārt no kvīts, ko tiesā iesniedza pieteicējas pārstāvis /pers. E/, redzams, ka maksājums 14,57 latu apmērā veikts saistībā ar nekustamo īpašumu /Nosaukums I/.

Ņemot vērā, ka kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtībā nav iekļaujami izdevumi, kas saistīti ar nekustamā īpašuma /Nosaukums I/ iegādi, kā arī to, ka nav pamata apšaubīt zemesgrāmatas sniegtās ziņas, tiesa secinājusi, ka VID ir pareizi aprēķinājis kancelejas un valsts nodevu par nekustamo īpašumu /Nosaukums B/.

[5.9] Nosakot nekustamā īpašuma /Nosaukums G/ 0,4911 ha platībā kapitāla pieaugumu, VID ņēmis vērā faktu, ka īpašums atdalīts no nekustamā īpašuma /Nosaukums J/, Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā, kura iegādes vērtība ir 1000 lati. Vērtēts, ka no nekustamā īpašuma /Nosaukums G/ atdalīts zemes gabals 0,0151 ha platībā, aprēķināta platība pēc zemes gabala atdalīšanas – 0,476 ha, un ieņēmumi no īpašumu pārdošanas.

Identiski secinājumi ir izdarāmi attiecībā uz nekustamā īpašuma /Nosaukums E/ kapitāla pieauguma vērtējumu. Nosakot nekustamā īpašuma /Nosaukums E/ kapitāla pieaugumu, VID ņēmis vērā gan faktu, ka īpašums atdalīts no nekustamā īpašuma /Nosaukums J/, Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā, gan vērtēta tā pārdošanas cena – atbilstoši 2013.gada 24.maija pirkuma līgumam pieteicēja atsavināja šā nekustamā īpašuma ½ domājamās daļas par 105 latiem, bet saskaņā ar 2013.gada 27.maija līgumu – par 100 latiem (*sk. audita lēmuma 7.pielikuma 36.tabulu*).

Nav pamatots pieteicējas arguments, ka VID bija jāņem vērā izdevumi, kas radušies viņas vīram, iegūstot nekustamo īpašumu /Nosaukums J/, no kura vēlāk atdalīti nekustamie īpašumi /Nosaukums G/ un „/Nosaukums E/. Ņemot vērā minēto, secināms, ka kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtība aprēķināta atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta nosacījumiem.

[5.10] Nav saprotams pieteicējas arguments, ka nekustamo īpašumu iegādes izdevumos ir jāiekļauj izdevumi, kas bija radušies saistībā ar laulāto mantas šķirtības līguma noslēgšanu. Pieteicēja nav pamatojusi šo argumentu, savukārt neviena tiesību norma, tostarp likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta piektā daļa, šādu izdevumu iekļaušanu kapitāla aktīva iegādes vērtībā neparedz.

[5.11] Saskaņā ar 2002.gada 2.septembra maiņas līgumu pieteicējas vīrs /pers. E/ iegādājās nekustamo īpašumu /adrese A/. Minētais īpašums tika iemainīts pret īpašumu /Nosaukums H/ (kadastra Nr./numurs A/), Ogres rajona Ikšķiles lauku teritorijā. /pers. E/ tiesības uz nekustamo īpašumu /adrese A/, zemesgrāmatā nostiprinātas 2002.gada 6.septembrī. Atbilstoši 2008.gada 7.oktobra laulības līgumam nekustamais īpašums /adrese A/ noteikts kā pieteicējas atsevišķā manta. Minēto īpašumu pieteicēja 2012.gadā atsavināja. Nosakot nekustamā īpašuma /adrese A/ kapitāla pieaugumu, VID ņēmis vērā īpašuma iegādes vērtību, kāda norādīta 2002.gada 2.septembra maiņas līgumā, un ieņēmumus no īpašuma pārdošanas /pers. G/ 96 170 latu apmērā. Tiesa secinājusi, ka par šiem faktiem strīda nav.

Pieteicēja iebilst pret to, ka VID nav ņēmis vērā izdevumus, kas radušies, /pers. E/ iegūstot nekustamo īpašumu /Nosaukums H/, jo tieši šo īpašumu /pers. E/ mainīja pret nekustamo īpašumu /adrese A/. Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē apgalvoja, ka arguments pamatots ar faktu, ka, ja nebūtu nekustamā īpašuma /Nosaukums H/, tad nebūtu arī īpašuma /adrese/.

Tomēr tiesa uzskatījusi, ka izdevumi, kas /pers. E/ radušies, iegūstot nekustamo īpašumu /Nosaukums H/, nav ņemami vērā, nosakot kapitāla pieauguma apmēru. Tiesa nepiekrita pieteicējas pārstāvja argumentam, ka, ja nebūtu nekustamā īpašuma /Nosaukums H/, nebūtu arī nekustamā īpašuma /adrese A/, jo īpašuma iegāde maiņas ceļā nav vienīgais īpašuma iegādes veids. Proti, tiklab /pers. E/ nekustamo īpašumu /adrese B/ varēja iegādāties, to nopērkot.

Tāpat tiesa secinājusi, ka nekustamajam īpašumam /adrese/, ir patstāvīgs nekustamā īpašuma statuss. Tādēļ nekustamais īpašums /adrese A/, ir cits īpašums, kas nav saistāms ar īpašumu /Nosaukums H/. Tādēļ VID pamatoti neņēma vērā izdevumus, kas saistīti ar šā nekustamā īpašuma iegādi.

[5.12] Attiecībā uz pieteicējas pārstāvja argumentu, ka nobeiguma sarunas protokolā ir uzrādīts cits maksājamo nodokļu apmērs, nekā Lēmumā, tiesa norādījusi, ka šis fakts nevar ietekmēt Lēmuma tiesiskumu. Kā izriet no nobeiguma sarunas protokola satura, tā mērķis ir iepazīstināt auditējamo personu ar audita rezultātiem, uzklausīt auditējamās personas argumentus attiecībā uz VID konstatētajiem faktiem un veiktajiem aprēķiniem, nevis noteikt maksājamo nodokļu apmēru. Nobeiguma sarunas protokolā norādīts, ka tiks pieņemts lēmums par audita rezultātiem, izskaidrota lēmuma pārsūdzības kārtība, auditējamajai personai ir tiesības izvēlēties, kā šo lēmumu saņemt. Savukārt papildus maksājamā nodokļu summa tika noteikta ar sākotnējo lēmumu, ko pieteicēja ir apstrīdējusi VID ģenerāldirektorei.

[5.13] Savukārt attiecībā uz faktu, ka Lēmums daļā pieteicējai ir nelabvēlīgāks, tiesa norādījusi turpmāk minēto. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments nodokļu lietās norādījis, ka likuma normas, kas noteic, kā nosakāms nodokļa apmērs, ir obligātās tiesību normas. Līdz ar to augstākai iestādei, izskatot apstrīdēšanas iesniegumu par zemākas iestādes pieņemtu lēmumu par nodokļu parāda uzrēķinu, ir tiesības aprēķināt lielāku parāda apmēru, nekā tas bija noteikts

apstrīdētajā lēmumā (izņēmums no *reformatio in peius* aizlieguma principa) (*Augstākās tiesas 2006.gada 20.decembra spriedums lietā SKA- 543/2006*). Tādējādi VID bija tiesības pieņemt lēmumu par papildus nodokļu uzrēķinu. Līdz ar to tiesa procesuālus pārkāpumus nekonstatēja.

[5.14] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmā daļa noteic, ja maksātājs, pārkāpdams šā likuma prasības, nav aprēķinājis nodokli no visa apliekamā ienākuma, kas atbilstoši šim likumam ir apliekams ar nodokli, izņemot tos ienākumus, no kuriem nodoklis bija jāietur izmaksas vietā darba devējam vai citai personai, viņam ir jāsamaksā iztrūkstošā nodokļa summa, nokavējuma nauda un soda nauda atbilstoši likumā „Par nodokļiem un nodevām" noteiktajam apmēram.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa noteic, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu.

Atbilstoši 32.panta otrajai daļai par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru un uzliek soda naudu. Šā likuma 32.panta piektajā daļā noteikts, ka par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa noteic, ka nodokļu administrācija aprēķina nokavējuma naudu – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri. Savukārt tā paša likuma 1.panta 22.punkts noteic, ka nokavējuma nauda ir procentu maksājums par nodokļu samaksas termiņa nokavējumu.

Ņemot vērā VID lēmumā un šajā spriedumā konstatēto, pieteicējai pamatoti aprēķināts papildus IIN, soda nauda un nokavējuma nauda lēmumā norādītajā apmērā.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 15.decembra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, tajā atreferējot pieteikumā minētos argumentus.

[7] VID paskaidrojumā par apelācijas sūdzību norādījis, ka tā ir nepamatota, savukārt pirmās instances tiesas spriedums ir tiesisks un pamatots.

Motīvu daļa

[8] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu apelācijas instances tiesa lietu izskata rakstveida procesā. Tiesa, izvērtējot procesa dalībnieka motivētu lūgumu, var noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā.

Pieteicēja lūgusi izskatīt lietu mutvārdu procesā. Izvērtējusi lietas materiālus un apelācijas sūdzībā norādītos argumentus, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka tie neliecina, ka lietu lietderīgāk būtu izskatīt mutvārdu procesā. Pieteicēja savus paskaidrojumus jau ir izteikusi mutvārdos pirmās instances tiesā, tos izteikusi rakstveidā apelācijas sūdzībā, kā arī lietā ir savākti pietiekami pierādījumi lietas izskatīšanai rakstveida procesā. Tādēļ saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 245.pantu un 304.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa lietu izskata rakstveida procesā.

[9] Izvērtējusi lietas materiālus un lietas dalībnieku argumentus, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesa kopumā pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, spriedumā ietvertā argumentācija ir pareiza (izņemot tur, kur apgabaltiesa norāda citādāk) un pietiekama, tādēļ apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un atkārtoti to nenorāda.

[10] Par apelācijas sūdzības argumentiem Administratīvā apgabaltiesa norāda tālāk minēto.

[10.1] Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējai, ka VID nav tiesību noteikt, kādas daļas īpašumā pieder pieteicējai un /pers. E/ kā laulātajiem.

Administratīvā apgabaltiesa vērš pieteicējas uzmanību, ka saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sesto daļu, veicot nodokļu revīziju (auditu), nodokļu administrācijai ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām. Izskatāmajā gadījumā VID rīcībā bija zemesgrāmatā ierakstītās ziņas par to, uz kā vārda bija nostiprināti pieteicējas atsavinātie īpašumi, kādas bija laulāto mantiskās attiecības. VID, noskaidrojot īpašuma iegādes izdevumus, laulāto mantiskās attiecības bija jāņem vērā atbilstoši Civillikumā noteiktajam regulējumam. VID šo regulējumu ir noskaidrojis un attiecīgi secinājis, ka līdz laulību līguma noslēgšanai pieteicēja kā laulātā bija īpašniece tiem nekustamajiem īpašumiem, kas bija reģistrēti uz /pers. E/ vārda. VID un pirmās instances tiesas sniegtajai tiesību normu interpretācijai apgabaltiesa piekrīt.

Augstākā tiesa, izskatot līdzīgu lietu ir norādījusi, ka no Civillikuma 89.panta pirmās daļas, 90.panta pirmās daļas, 91.panta un Zemesgrāmatu likuma 16.panta pirmās daļas 1.punkta „a" apakšpunkta izriet prezumpcija, ka nekustamais īpašums ir uzskatāms par laulāto kopīgu mantu, ja vien zemesgrāmatā nav ierakstīts pretējais. [..] Kā tas izriet no iepriekš minētajām tiesību normām, pierādāms ir tieši fakts, ka manta ir atsevišķa, nevis otrādāk. [..]

Tāpat no minētajām normām izriet, ka laulātajam, uz kura īpašuma tiesībām nav norādes zemesgrāmatā, uz laulāto kopīgo mantu – nekustamo īpašumu – ir līdzvērtīgas tiesības, kādas tās ir laulātajam, uz kura vārda īpašums ir reģistrēts. Fakts, ka laulātā vārds netiek ierakstīts zemesgrāmatā, nekādā veidā nemazina laulātā tiesības uz šo nekustamo īpašumu. Minētais primāri izriet no laulāto kopīgas mantas institūta, kas jau pēc savas būtības atzīst laulātā tiesības uz mantu, neskatoties uz to, ka publiskos reģistros nav norādes uz laulātā īpašuma tiesībām. Tā kā likums pieļauj, ka zemesgrāmatā nav norādes uz laulātā īpašuma tiesībām, tomēr reizē arī atzīst laulātā īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu, tad nav pamata atzīt, ka laulātajam nav īpašuma tiesību uz nekustamo īpašumu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta izpratnē (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-630/2016 [8] punktu*). Ņemot vērā to, ka atbilstoši Civillikuma 90.panta otrajai daļai laulāto kopīgo mantu laulātie pārvalda kopīgi, un viena laulātā rīcībai ar šo mantu nepieciešama otra laulātā piekrišana (piemēram, laulātajam ir nepieciešama otra laulātā piekrišana nekustamā īpašuma atsavināšanai visā tā kopumā, ne tikai par kādu tā daļu), tad likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta vajadzībām laulāto kopīgās mantas sadalīšana daļās nav atbilstoša normas mērķim. Vēl jo vairāk šāds laulāto kopīgās mantas sadalījums nav pieļaujams tāpēc, ka izskatāmās lietas uzdevums nav izšķirties par to, cik lielā mērā katrs no laulātajiem ir piedalījies laulāto kopīgas mantas iegūšanā un uzturēšanā, lai šaubu gadījumā nonāktu pie secinājuma, ka manta abiem laulātajiem pieder līdzīgās daļās (*sk. turpat [9] punktu*).

Kaut arī šajā lietā nav piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkts, jo pieteicējas darījumi ar atsavinātajiem īpašumiem neatbilst minētajai normai, Administratīvās apgabaltiesas ieskatā tas nemaina būtību jautājumā par to, vai pieteicēja bija uzskatāma par atsavināto nekustamo īpašumu īpašnieci līdz laulības līguma noslēgšanai 2008.gadā. Šīs lietas mērķis ir noskaidrot pieteicējas ienākumu no kapitāla pieauguma, nevis noteikt to, cik liela daļa no īpašuma piederējusi katram no laulātajiem (tad attiecīgi būtu jāpierāda katra laulātā ieguldījums nekustamā īpašuma iegādē un uzturēšanā, vai šaubu gadījumā jāpieņem, ka abiem pieder ½ no īpašuma).

Pamatojoties uz minēto, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka VID pamatoti ņēmis vērā īpašuma iegādes izdevumus pilnā apmērā par katru pieteicējas atsavināto īpašumu, kas līdz laulības līguma noslēgšanai bija reģistrēts uz pieteicējas laulātā /pers. E/ vārda, bet kā laulātajai piederēja kopīgi ar /pers. E/. Būtībā šāda pieeja ir pašas pieteicējas interesēs, jo ir ņemta vērā lielāka izdevumu summa, nevis tikai kāda daļa no īpašuma iegādes izdevumiem. Taču tas nenozīmē, ka tādējādi /pers. E/ nav atzīts kā īpašnieks strīdus nekustamajiem īpašumiem līdz laulības līguma noslēgšanai. Tas, kāda apmēra izdevumus VID ir ņēmis vērā par īpašumu iegādi, nesaista citas iestādes, nosakot pieteicējas un /pers. E/ īpašuma tiesību apmēru strīdus nekustamajos īpašumos. Tāpat ne VID, ne tiesai nav pienākums vadīties pēc tā, kādā apmērā pieteicējai bija jāmaksā valsts nodeva par strīdus nekustamo īpašumu ierakstīšanu zemesgrāmatā uz sava vārda pēc laulības līguma noslēgšanas.

[10.2] Pieteicēja iebildusi tam, kā VID ir aprēķinājis izdevumus, kas saistīti ar pārdoto nekustamo īpašumu iegādi, un izdevumus, kas saistīti ar ieguldījumiem. No apstrīdēšanas iesnieguma, pieteikuma, papildu paskaidrojumiem un apelācijas sūdzības izriet, ka pēc pieteicējas domām VID nav ņēmis vērā visus izdevumus, kas attiecināmi uz pārdoto nekustamo īpašumu iegādi un izveidošanu. Taču no minētajiem dokumentiem un lietas materiāliem redzams, ka pieteicēja konkrētāk identificējusi vien daļu no izdevumiem, kā arī tikai par daļu no tiem iesniegusi pierādījumus. Piemēram, pieteikumā norādot, ka VID nav ņēmis vērā izdevumus, kas saistīti ar īpašuma /Nosaukums I/ sadalīšanu, pieteicēja nav norādījusi, tieši kādi izdevumi un kādā apmērā nav ņemti vērā, jo no audita pārskata pielikuma Nr.7 3.tabulas redzams, ka ir ņemti vērā dažādi izdevumi par zemes ierīcības darbiem. Pieteikumā norādot, ka par īpašumos veiktajiem ieguldījumiem un ar to saistīto informāciju VID vispār neko nav noskaidrojis, pieteicēja pati nav paskaidrojusi, kāda apmēra ieguldījumi, tieši kuros īpašumos un kāda veida ir bijuši.

Administratīvā apgabaltiesa vērš pieteicējas uzmanību, ka saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 150.panta trešo daļu pieteicējam atbilstoši savām spējām jāpiedalās pierādījumu savākšanā. Arī šajā lietā tikai pašai pieteicējai ir vislabāk zināms, kādi izdevumi par atsavinātajiem nekustamajiem īpašumiem pieteicējai ir radušies. Pieteicējai nevarēja būt objektīvas grūtības detalizēti norādīt un pamatot visus izdevumus, kas radušies kapitāla aktīva iegādāšanās rezultātā un kādi bijuši ieguldījumi tā uzturēšanas laikā.

Tādēļ Administratīvā apgabaltiesa var pārbaudīt vienīgi tos argumentus, par kuriem ir konkrēti norādīts, kā arī pārbaudīt, vai VID tos ir ņēmis vērā.

[10.3] Pieteicējas ieskatā VID bez jau atzītajiem izdevumiem bija jāņem vērā izdevumi, kas radušies /pers. E/, iegādājoties īpašumu /Nosaukums I/ un /Nosaukums J/.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^{9}$panta pirmajā daļā (redakcijā, kāda bija spēkā 2013.gadā) noteikts, ka kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā. Šā panta piektajā daļā citastarp noteikts, ka kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu: valsts nodeva par darījuma noformēšanu, valsts nodeva lietā par apstiprināšanu mantojuma tiesībās vai lietā par pēdējās gribas rīkojuma akta vai mantojuma līguma stāšanos likumīgā spēkā, valsts nodeva par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā, komisijas nauda un citi līdzīgi izdevumi.

Tātad no minētajām tiesību normām ir secināms, ka, nosakot kapitāla pieaugumu, no aktīva pārdošanas cenas jāatskaita kapitāla aktīvā veiktie ieguldījumi un tā iegādes izmaksas, nevis izmaksas, kas radušās par īpašumu, no kura

atdalīts kapitāla aktīvs.

Šajā lietā kapitāla aktīvi ir pieteicējas atsavinātie īpašumi: /Nosaukums C/, /Nosaukums D/, /Nosaukums B/ un /Nosaukums A/, kas atdalīti no īpašuma /Nosaukums I/, kā arī īpašumi /Nosaukums G/ un /Nosaukums E/, kas atdalīti no īpašuma /Nosaukums J/.

No audita pārskata skaidri izriet, kādus izdevumus VID ir ņēmis vērā, nosakot kapitāla pieaugumu par pārdoto īpašumu /Nosaukums C/. Proti, VID ir noteicis uz īpašuma iegādi attiecināmo vērtību – (vērtības daļu, par kādu tika iegādāts īpašums /Nosaukums I/, nosakot to proporcionāli atdalītā īpašuma /Nosaukums C/ platībai, pēc tam aprēķinot vērtību, kas attiecas uz īpašuma /Nosaukums C/ daļas atsavināšanu SIA „Arlats"). Tā kā īpašums /Nosaukums C/ ir apbūvēts (pārdots SIA „Arlats" ar jaunbūvi), VID ir ņēmis vērā celtniecības materiālu izdevumus, ko iesniedza /pers. E/ (sk. Audita pārskata pielikums Nr.7, tabula Nr.3). Ir ņemta vērā AS „Latvenergo" noteiktā pieslēguma maksa, ģeodēziskie darbi, Ikšķiles novada elektro trases topogrāfiskā uzmērīšana. Tādējādi, nosakot kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā, VID ir ņēmis vērā tam pieejamo un pieteicējas iesniegto informāciju.

Administratīvā apgabaltiesa nepiekrīt, ka VID bija jāņem vērā arī izdevumi 0,30 latu apmērā par /pers. E/ paraksta apliecināšanu, lūgumu zemesgrāmatai un dokumentu izsniegšanu 14,57 latu apmērā. No lietai pievienotajām minēto maksājumu kvītīm nepārprotami redzams, ka šie izdevumi attiecas uz īpašuma /Nosaukums I/ iegūšanu un izveidošanu. Taču īpašums /Nosaukums I/ nav kapitāla aktīvs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta izpratnē. Tāpat izdevumos nav jāieskaita dzīvojamās mājas ar palīgēkām, kas atradās īpašumā /Nosaukums I/ iegūšanas un reģistrācijas zemesgrāmatā izmaksas, jo dzīvojamā māja dāvinājuma rezultātā iegūta no /pers. T/ mātes 1996.gadā, tātad pirms īpašuma /Nosaukums C/ izveidošanas (*sk. lietas 2.sējuma 235.-240.lapu*).

Līdzīgi argumenti ir attiecināmi uz citiem īpašumiem – īpašuma /Nosaukums B/, /Nosaukums D/, /Nosaukums A/, /Nosaukums G/ un /Nosaukums E/ iegādes izdevumu un ieguldījumu vērtības atskaitīšanu no pārdošanas cenas, aprēķinot kapitāla pieaugumu. To, kādus izdevumus VID ir ieskaitījis šo īpašumu iegādes un ieguldījumu vērtībā, norādījusi pirmās instances tiesas, kuras spriedumam šajā daļā apgabaltiesa pievienojusies.

[10.4] Pēc pieteicējas domām VID bija jāņem vērā arī īpašuma /Nosaukums H/ iegādes izdevumi, kā arī izdevumi ar īpašuma reģistrāciju zemesgrāmatā, jo, ja nebūtu īpašuma /Nosaukums H/, pieteicēja neiegūtu īpašumu /adrese/, pamatojoties uz maiņas līgumu.

[10.4.1] Apgabaltiesa jau iepriekš norādīja, ka ir vērā ņemamas tā īpašuma reģistrācijas izmaksas, kas attiecas uz pašu kapitāla aktīvu, nevis uz to vēsturisko īpašumu, no kā kapitāla aktīvs ir radies.

/adrese/ ir radies, iemainot to pret īpašumu /Nosaukums H/. Starp /pers. E/ un /pers. U/ noslēgtajā maiņas līgumā (noslēgts 2002.gada 2.septembrī) norādīts, ka līdzēji paziņo, ka ar šo līgumu viņiem uz īpašuma tiesību pamata piederošo zemes gabala un īpašuma savstarpējo maiņu viņi atzīst par līdzvērtīgu, labi apzinās maināmo objektu, t.i., zemes gabala un nekustamā īpašuma vērtību.

No Lēmuma izriet, ka VID, nosakot īpašuma /adrese/ iegādes vērtību, ir ņēmis vērā to, ka līdzēji atzinuši apmainītos īpašumus par līdzvērtīgiem, kā arī ņēmis vērā darījuma laiku – 2002.gadu. Pamatojoties uz šo laiku, VID Valsts zemes dienestā ir noskaidrojis darījuma brīdī esošo īpašuma /adrese/ kadastrālo vērtību – 50 237 lati, ko ņēmis vērā aprēķinos par kapitāla pieaugumu. Lai gan tiesību normās tieši nav noteikts, kāda vērtība uzskatāma par īpašuma, kas iegūts maiņas cenā, iegādes vērtību, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka šādam gadījumam līdzīgi ir norādīti Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – Noteikumi Nr.899) 85.^{1} un 87.punktā.

Šo noteikumu 85.^{1}punktā noteikts, ka, piemērojot likuma 11.^{9} panta pirmo daļu, nosakot kapitāla pieaugumu, vērā netiek ņemta kapitāla aktīva turēšanas laikā kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtība, ja, nosakot nekustamā īpašuma iegādes vērtību, tiek ņemta vērā aktuālā nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība nekustamā īpašuma atsavināšanas gadā.

Noteikumu 87.2.apakšpunktā noteikts, ka, piemērojot likuma 11.^{9} panta ceturto daļu, ja dāvinājuma līgumā vai mantojuma masā nav norādīta konkrētā nekustamā īpašuma vērtība, tad, lai noteiktu šāda nekustamā īpašuma iegūšanas (iegādes) vērtību, dāvinājuma vai mantojuma saņēmējs iesniedz Valsts zemes dienestā iesniegumu ar lūgumu izsniegt informāciju par nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību uz nekustamā īpašuma iegūšanas gada 1.janvāri, ja nekustamais īpašums iegūts pēc 2000.gada 31.decembra.

No minētajām tiesību normām secināms, ka tajās aprakstītie gadījumi atbilst tādiem, kad īpašuma iegādes vērtība nav zināma, tāpat kā tā precīzi nav zināma šajā lietā par īpašumu /adrese/. No minētajām tiesību normām arī redzams, ka, ja ņem vērā īpašuma pārdošanas brīdī esošo kadastrālo vērtību, aprēķinot kapitāla pieaugumu, no tā neatskaita kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā. Tādējādi administratīvā apgabaltiesa atzīst par pamatotu 2002.gadā esošās kadastrālās vērtības izmantošanu aprēķinos, turklāt kapitāla aktīvs – īpašums /adrese/, ir iegūts tad, kad noslēgts maiņas līgums.

VID piemērotā vērtība ir arī pieteicējai labvēlīgāka, nekā pati pieteicēja norādījusi apelācijas sūdzībā (44 394,00 lati).

Administratīvā apgabaltiesa piekrīt pieteicējai, ka pirmās instances tiesai bija jāpauž attieksme pret tiem apstākļiem, kādi pastāvēja lietā, proti, ka īpašums /adrese/, bija iemainīts, ko pirmās instances tiesa nav darījusi. Tiesa tikai vispārīgi norādījusi, ka īpašuma /Nosaukums H/ iegūšanas un reģistrācijas zemesgrāmatā izmaksas nav jāņem vērā, jo pieteicēja īpašumu /adrese/ varēja arī nopirkt. Tomēr apgabaltiesa atzīst, ka tas neietekmē šīs lietas rezultātu.

[10.4.2] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pamatots ir apelācijas sūdzībā norādītais arguments, ka VID bija jāņem vērā izdevumi, ka saistīti ar īpašuma /adrese/ īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā, jo tie atbilst likuma „Par

iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.[9]panta piektajai daļai. Pieteicēja norādījusi, ka šie izdevumi bija 887,88 lati (valsts nodeva) un 90 lati kancelejas nodeva, ko samaksājis /pers. E/, kas redzams no zemesgrāmatas.

No Valsts vienotās datorizētās zemesgrāmatas datiem redzams, ka īpašuma tiesības /adrese/ ir bijušas reģistrētas /pers. E/ 2002.gada 6.septembrī. Īpašuma kadastrālā vērtība zemei norādīta 6414 lati, ēkām – 37 980, kopā 44 394 (*sk. arī lietas 2.sējuma 174.lapu*).

Ministru kabineta 2001.gada 23.janvāra noteikumu Nr.28 „Noteikumi par valsts nodevu par notariālo darbību izpildi un īpašuma tiesību un ķīlas tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā" (kas bija spēkā īpašuma /adrese/ pārreģistrācijas brīdī zemesgrāmatā 2002.gada septembrī) 1.1.2.1.apakšpunktā noteikts, ka par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā saskaņā ar atsavinājumu citām fiziskajām personām jāmaksā 2% no nekustamā īpašuma vērtības latos. Šo noteikumu 7.punktā noteikts, ka, ja tiek noslēgts maiņas līgums, valsts nodevu aprēķina pēc augstāk novērtētās maināmās mantas vērtības (arī tad, ja tiek mainīts nekustamais īpašums pret kustamo īpašumu). Taču apgabaltiesa konstatē, ka lietā nav iesniegti pierādījumi par minēto maksājumu veikšanu, kā arī nav pierādījumu par to, no kādas īpašuma vērtības valsts nodeva maksāta. Tādēļ zemesgrāmatā norādītā kadastrālā vērtība nav pietiekams informācijas avots, lai secinātu, ka /pers. E/ ir samaksājis valsts nodevu pieteicējas norādītajā apmērā.

Arī par samaksāto kancelejas nodevu 90 latu apmērā lietā nav pierādījumu. Zemesgrāmatu likuma 107.pantā (redakcijā, kāda bija spēkā 2002.gada septembrī) bija noteikti apmēri kancelejas nodevas iekasēšanai par dažādām zemesgrāmatā veicamajām darbībām – par jauna nodalījuma atklāšanu, par tiesību nostiprinājumiem, par dokumentu norakstu izsniegšanu u.c. Proti, minētā norma paredz plašu spektru darbībām, par kurām iekasējama kancelejas nodeva. Pieteicēja nav norādījusi, tieši par kādām darbībām /pers. E/ ir samaksājis kancelejas nodevu 90 latu apmērā. Tādēļ nav pierādījumu šo izdevumu pieteicējas norādītajā apmērā attiecināšanai uz īpašuma /adrese/ iegādi un īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā.

[10.5] Administratīvā apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējai, ka kapitāla aktīva iegādes izdevumos jāieskaita īpašuma tiesību pārreģistrācija no /pers. E/ vārda uz pieteicēju sakarā ar laulības līguma noslēgšanu (izdevumi notāram, valsts nodeva un kancelejas nodeva zemesgrāmatā 326,05 lati, kā arī kancelejas nodeva par laulības līguma reģistrāciju Uzņēmumu reģistrā). Kā jau iepriekš norādīts, pieteicēja bija strīdus nekustamo īpašumu īpašniece jau pirms to pārreģistrācijas uz viņas vārda, pamatojoties uz laulāto likumiskajām mantiskajām attiecībām. 2008.gadā, pārreģistrējot daļu īpašumu uz pieteicējas vārda, tika mainīts mantisko attiecību veids, nosakot, kura būs pieteicējas atsevišķa manta. Pieteicēja ieguva tiesības rīkoties ar šo mantu kā ar savu bez laulātā /pers. E/ piekrišanas. Tādēļ Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID pamatoti šos izdevumus neieskaitīja ar kapitāla aktīvu iegūšanu saistītajos izdevumos.

Administratīvā apgabaltiesa nepiekrīt pirmās instances tiesas argumentam, ka ar īpašuma tiesību reģistrāciju zemesgrāmatā uz pieteicējas vārda /pers. E/ atsavināja minētos īpašumus pieteicējai. Kā jau tika norādīts, ar to tika mainīts laulāto mantisko attiecību veids.

[10.6] Pieteikumā norādīts, ka VID, veicot aprēķinus, nav noskaidrojis ienākumu gūšanas dienu – dienu, kad gūti ienākumi no īpašuma /Nosaukums C/ daļas atsavināšanas /pers. G/. Pieteicēja norādījusi, ka ienākumu gūšanas diena vispār nav nosakāma pēc pirkuma līguma satura, tādējādi tā nevar būt 2013.gada 29.maijā. Līdzīgi ir ar /pers. V/ atsavinātajiem īpašumiem /Nosaukums D/, /Nosaukums A/, /Nosaukums G/ un /Nosaukums E/. Īpašuma pirkšanas - pārdošanas līgumos norādīts, ka samaksa saņemta pirms līgumu noslēgšanas, nenorādot datumu.

No lietas faktiskajiem apstākļiem izriet, ka pieteicēja 2009.gada 18.augustā izdeva pilnvaru /pers. G/ ar tiesībām pārdot pieteicējai piederošos nekustamos īpašumus /Nosaukums D/, /Nosaukums C/, /Nosaukums A/, /Nosaukums G/ un /Nosaukums E/. /pers. G/ ir tiesības pārdot īpašumus par cenu pēc viņa (pilnvarnieka) ieskatiem (*lietas 2.sējuma 59.lapa*). /pers. G/, rīkojoties kā pieteicējas pilnvarotā persona, pārdevis īpašuma /Nosaukums C/ 10 200/18 200 domājamās daļas dēlam /pers. V/ (*2013.gada 29.maija līgums, lietas 2.sējuma 89.lapa*) par 15 000 latiem. Līgumā norādīts, ka pirkuma maksa ir samaksāta. Saskaņā ar šā līguma 2.2.punktu pārdevēja pilnvarnieks ir tiesīgs saņemt naudu par pārdoto īpašumu un rīkoties ar to.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka tam, ka /pers. G/ ir pilnvarotā persona īpašumu pārdošanā, nav nozīmes jautājumā par to, vai pieteicēja faktiski ir saņēmusi samaksu par pārdoto īpašumu. Tās ir pieteicējas kā pilnvaras devējas un /pers. G/ kā pilnvarnieka savstarpējās civiltiesiskās attiecības. Saskaņā ar Civillikuma 2304.pantu pilnvarnieks nedrīkst gūt no lietas peļņu sev pašam, bet viņam viss, ko viņš ar pilnvarojumu ieņēmis vai dabūjis, izņemot tikai to, ko pilnvarotājs no tā viņam piešķīris, kā arī visas uz uzdevuma pamata iegūtās lietas, tiesības un prasības, jāatdod pilnvarotājam, neizņemot arī to, ko viņš aiz maldības vai pārkāpjot pilnvarojumu saņēmis vairāk nekā pienācies. Pilnvarniekam jāatdod savam pilnvarotājam arī saņemtā vai saņemamā peļņa, augļi un procenti, kā arī viss, kas viņam bijis uzticēts uzdevuma izpildīšanai. Tā kā /pers. G/, pārdodot pieteicējas īpašumus, darbojies kā viņas pilnvarotā persona, secināms, ka viņš kā pieteicējas pārstāvis arī saņēmis samaksu par pirkumu, kas atbilstoši Civillikumam būtu jāatdod pieteicējai.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]panta pirmajā daļā (redakcijā kas bija spēkā 2013.gadā, tad, kad tika atsavināti pieteicējas īpašumi) noteikts, ka par ienākuma gūšanas dienu uzskatāma diena, kad maksātājs saņem naudu vai citas lietas, ja šajā pantā nav noteikts citādi. 16.[1]panta ceturtajā daļā bija noteikts, 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.

Noteikumos Nr.899 tikai ar 2013.gada 17.decembra grozījumiem ir ieviests regulējums par to, kā nosakāma ienākumu gūšanas diena. Proti, šo noteikumu 97.[1] punktā noteikts, ka, piemērojot likuma 16.[1] panta ceturto daļu, iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām 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, nosakāma citastarp šādi: par ienākuma gūšanas dienu par ienākumu (rokasnaudu vai cita veida atlīdzību naudā vai citās lietās), kuru maksātājs saņem pirms līguma par kapitāla aktīvu atsavināšanu noslēgšanas, uzskata dienu, kad saņemts ienākums (97.[1] 2.apakšpunkts). To, ka VID, aprēķinot ienākumu, jāvadās pēc tā, kad ienākums gūts, apstiprina arī agrākā administratīvo tiesu prakse (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2012.gada 30.novembra spriedumu lietā Nr.SKA-537, 2010.gada 3.decembra spriedumu lietā Nr.SKA-526/2010*).

2015.gada 12.jūnija paskaidrojumā VID pieteicēja norādījusi, ka pieteicējas laulātais /pers. E/ no /pers. G/ aizņēmās naudas līdzekļus, un šo aizņēmumu pieteicēja garantēja ar saviem īpašumiem, kas viņai piederēja pēc laulības līguma noslēgšanas. Aizdevuma atmaksa tika kavēta, /pers. E/ un pieteicēja saņēma brīdinājumus no kreditora /pers. G/ par iespēju vērsties pret pieteicēju ar prasību par saistību bezstrīdus izpildīšanu tiesas ceļā. Kā papildu nodrošinājums aizdevumam tika izsniegta pilnvara atsavināt īpašumus, ko kreditors arī veica, atsavinot īpašumus savam dēlam, neinformējot par to pieteicēju (*sk. lietas 2.sējuma 8.lapu*).

Lietā ir notariāli noformēts aizdevuma līgums, kas 2009.gada 18.augustā noslēgts starp /pers. E/ un /pers. G/ kā aizņēmēju un aizdevēju, un pieteicēju kā galvotāju (*sk. lietas 2.sējuma 100.lapu*), kā arī lietā ir vairāki nostiprinājuma lūgumi hipotēkas nostiprināšanai par labu /pers. G/ uz īpašumiem /Nosaukums A/, /Nosaukums E/, /Nosaukums D/, /Nosaukums G/, /Nosaukums C/ 10 200/18 200 daļām (*lietas 2.sējuma 112.-116.lapa*). 2011.gada 6.oktobrī /pers. G/ izsniedzis brīdinājumu pieteicējai par neizpildītajām saistībām, kas izriet no 2009.gada 18.augusta aizdevuma līguma (*sk. lietas 2.sējuma 147.lapu*).

Ņemot vērā minēto, ir secināms, ka īpašumi /Nosaukums A/, /Nosaukums E/, /Nosaukums D/, /Nosaukums G/, /Nosaukums C/ 10 200/18 200 daļu apmērā pārdoti, nosedzot /pers. E/ parādu /pers. G/. /pers. G/ ir izmantojis savas kreditora un pilnvarotās personas tiesības pret galvotāju īpašumus atsavināt.

Taču Administratīvās apgabaltiesas ieskatā, iepriekš minētās civiltiesiskās attiecības, kas izveidojušās starp /pers. G/, /pers. E/ un pieteicēju, nevar ietekmēt nodokļu aprēķinu pieteicējai, jo nav strīda, ka īpašumi ir bijuši atsavināti, kā arī darījuma par īpašumu atsavināšanu brīdī pieteicēja iegūst tiesības kā galvotāja atprasīt no parādnieka aizņemtos naudas līdzekļus (sk. Civillikuma 1704., 1705.pantu). Pamatojoties uz minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID ir pamatoti noteicis, ka pieteicēja guvusi ieņēmumus no kapitāla atsavināšanas dienā, kad noslēgti īpašumu atsavināšanas līgumi, jo pieteicēja ienākumu par īpašuma atsavināšanu nav guvusi pirms šo īpašumu atsavināšanas darījumu noslēgšanas.

Arī Augstākā tiesa 2015.gada 29.septembra spriedumā lietā Nr.SKA-431/2015 norādījusi, ka, izvērtējot tiesību normas, kuras noteic, kā aprēķināms nodoklis no kapitāla pieauguma, secināms, ka vienīgais šā nodokļa aprēķināšanas priekšnosacījums ir tas, ka īpašuma pārdošanas vērtība ir lielāka nekā tā iegādes vērtība. Tieši šī starpība veido apliekamo ienākumu. Tiesību normas nodokļa samaksas pienākumu nepadara par atkarīgu ne no veida, kā persona izvēlējusies rīkoties ar savu īpašumu un tā atsavināšanas rezultātā gūtajiem ienākumiem, ne no veida, kā persona nolēmusi organizēt tai pienākošos līdzekļu apriti.

Iesaistīšanās konkrētos privāttiesiskos darījumos, tostarp tādos, kas eventuāli var nest personai mantiskus zaudējumus, ir personas brīva izvēle (prezumējot, ka darījumi nav noslēgti maldības, viltus vai spaidu rezultātā). No juridiskā viedokļa par izvēli ierobežojošiem nevar tikt uzskatīti personīga rakstura motīvi, kas bijuši pamatā personas gribai noslēgt tāda vai citāda satura darījumu.

Tātad, ja persona ieķīlā savu īpašumu, lai nodrošinātu citas personas saistību izpildi, tā būtībā ir paudusi savu gribu iesaistīties šādā darījumā, rēķinoties ar tā tiesiskajām un ekonomiskajām sekām, arī ar to, ka noteiktos apstākļos tā var būt spiesta atsavināt sev piederošo īpašumu, lai iegūtos līdzekļus izmantotu šīs citas personas saistību segšanai. Savukārt vienošanās par norēķinu kārtību ir vienīgi vairāku patstāvīgu darījumu (trešās personas aizdevuma līguma, ķīlas līguma, īpašuma atsavināšanas līguma) papildinājums, un līdzīgi kā paši šie pamata darījumi tā ir privātpersonu (arī pieteicējas) gribas izpausme (*sk. minētā Augstākās tiesas sprieduma [10] punktu*).

[11] Pamatojoties uz šā sprieduma [10] punktā minēto, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka Lēmums ir tiesisks

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu un 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 27.oktobra lēmuma Nr.22.9/L-43909 atcelšanu.

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

Tiesnese referente *(personiskais paraksts)* I.Meldere

Tiesneses *(personiskais paraksts)* K.Kalvāne

(personiskais paraksts) L.Vīnkalna