Lietas arhīva Nr. A42-00651-20/22
ECLI:LV:ADRJRIT:2020:0805.A420238119.2.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 11.septembrī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese S. Audzere,

piedaloties pieteicējas /pers. A/ pilnvarotajai pārstāvei /pers. B/ un /pers. C/, un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei Renātei Staļģei un Ingunai Maļcevai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 2.jūlija lēmuma Nr. 31.122.9/3105 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļa veica pieteicējas /pers. A/ datu atbilstības pārbaudi par 2018.gada 20.jūnijā veikto nekustamā īpašuma „d/s Zvejnieks IX-5" /adrese/ (kadastra numurs /numurs A/) (turpmāk Nekustamais īpašums), kura sastāvā ir zemes gabals ar dārza māju, atsavināšanas darījumu.

Pārbaudes rezultātā Dienesta Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļas vadītāja 2019.gada 15.februārī pieņēma lēmumu Nr. 31.18.56/81551, ar kuru pieteicējai noteica budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli 11 916,97 *euro* un aprēķināja nokavējuma naudu 589,89 *euro*. Pieteicēja minēto lēmumu apstrīdēja.

[2] Ar Dienesta ģenerāldirektora 2019.gada 2.jūlija lēmumu Nr. 31.122.9/3105 (turpmāk – Lēmums) zemākas iestādes lēmums atstāts negrozīts, pamatojoties uz turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Īpašuma tiesības uz Nekustamā īpašuma sastāvā esošo zemi pieteicējai nostiprinātas zemesgrāmatā 2004.gada 20.janvārī, savukārt, īpašuma tiesības uz būvi (dārza māja) – 2015.gada 18.februārī.

Atsavinot Nekustamo īpašumu 2018.gada jūnijā (noslēgts pārdošanas līgums un arī gūti ienākumi), kad likumdevējs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotajā daļā (likuma redakcijā, kas bija spēkā no 2018.gada 1.janvāra) ir norādījis īpašas pazīmes un nosacījumus attiecībā uz nekustamo īpašumu veidojošām sastāvdaļām, gadījumā, ja uz šo jaunbūvi, ēku vai būvi īpašuma tiesības iegūtas un zemesgrāmatā nostiprinātas vēlāk nekā uz zemi, jēdziens „nekustamais īpašums" nav saprotams atbilstoši Civillikuma regulējumam, saskaņā ar kuru zeme un ēka uzskatāmi par vienotu īpašumu.

Pieteicēja vispirms ieguva īpašumā zemi un vēlāk uzbūvēja māju, ko attiecīgi ierakstīja zemesgrāmatā, tad, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktu un ievērojot minētā likuma 9.panta astoto daļu, par nekustamā īpašuma iegādes brīdi uzskata dienu, kad būve (māja) ierakstīta zemesgrāmatā, t.i., 2015.gada 18.februāris.

Izšķirošais ir nevis zemes, bet gan būves reģistrēšanas datums zemesgrāmatā, no kura attiecīgi ir skaitāms likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktais 60 mēnešu termiņš. Tā kā attiecībā uz pieteicēju šis nosacījums neizpildās, jo no būves reģistrēšanas datuma zemesgrāmatā līdz nekustamā īpašuma pārdošanas brīdim nav pagājuši pieci gadi, tad pieteicējai bija jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis no kapitāla pieauguma.

[2.2] Kā ieguldījumi nekustamajā īpašumā nav atzīti virtuves mēbeļu, siltumnīcas, instrumentu, saimniecības preču un citas kustamas mantas, piemēram, otas, slīppapīrs, atkritumu maisi, žalūzijas, pļaujmašīna u.t.t. iegādes izdevumi, jo minētās lietas ir kustamā manta.

Saskaņā ar Civillikuma 842. un 857.pantu nekustamā īpašuma vērtībā ir iekļaujami izdevumi par tādām nekustamajā īpašumā esošajām vērtībām, proti, iegādātajām mantām un priekšmetiem, kuri nekustamajā īpašumā iekļauti izveidošanas vai uzlabošanas procesā un tos nevar pārvietot, ārēji nebojājot, vai to pārdošana nav iespējama atdalīti no galvenās lietas nekustamā īpašuma.

Pieteicējas izdevumi virtuves mēbeļu iegādei no SIA „Pollatss" pamatoti ar EKA čekiem un dokumentiem „Pasūtījums". Tā kā EKA čeki satur atsauci, ka veikta apmaksa par mēbelēm un pasūtījumos minētas virtuves komplekta „Grācija" sastāvdaļas, kā arī pasūtījumi satur atzīmi, ka pats klients saņem preci veikalā, Dienests uzskatu, ka no dokumentiem neizriet viennozīmīgs secinājums, ka virtuves mēbeles ir tādas, kas iekļautas nekustamajā īpašumā un nav pārvietojamas nebojājot to, vai nav iespējams tās atdalīt no galvenās lietas – nekustamā īpašuma.

Attiecībā uz izdevumiem par siltumnīcu publiski tīmekļa vietnē www.google.lv pieejama informācija par „polikarbonāta siltumnīcu compact plus", no kuras izriet, ka šāda tipa siltumnīcas uzskatāmas par pārvietojamām. Bez tam siltumnīca nav pastāvīgi saistīta ar nekustamo īpašumu un tās būtība nav kalpot galvenajai lietai (nekustamajam īpašumam).

Savukārt iegādāto instrumentu/darbarīku pārvietošanai no vienas vietas uz otru nav ierobežojumu, tie nav nedalāmi saistīti ar nekustamo īpašumu. Turklāt 2018.gada 20.jūnija pārdevuma līgumā nav norādes par īpašuma pārdošanu kopā ar kustamo mantu.

[2.3] Iedzīvotāju ienākuma nodoklis tiek aprēķināts un maksāts kā konkrētas fiziskās personas (maksātāja) nodoklis (nevis kā kopējs mājsaimniecības vai ģimenes nodoklis) un, aprēķinot konkrēta maksātāja maksājamo nodokli, vērā tiek ņemti tikai šī maksātāja paša izdarītie izdevumi.

Tādējādi, nosakot pieteicējas ienākumu no Nekustamā īpašuma atsavināšanas, apliekamo ienākumu nav pamata samazināt par izdevumu summām, kas radušās citai personai – konkrētā gadījumā /pers. Z/(pieteicējas meitas /pers. B/ vīrs) vai Gučkovam (pieteicējas vīrs), kaut arī saista radniecības attiecības, kā arī /pers. H/ un /pers. I/ –, ja vien nav pierādījumu par pilnvarojuma esību minētajām personām veikt maksājumus pieteicējas vietā vai ir

konstatējama /pers Z./(arī persona uzvārdā /pers Ž./), /pers. H/ un /pers. I/ izdevumu kompensēšana no pieteicējas puses.

[2.4] Kā ieguldījumi nekustamajā īpašumā nav atzīti SIA „Sekura Stils" dokumentos norādītie izdevumi par *PVC* logu iegādi un montāžu, jo SIA „Sekura Stils" pieņemšanas nodošanas aktos nav iespējams viennozīmīgi pārliecināties par 2003.gada oktobrī veikto maksājumu par PVC logu iegādi un montāžu saistību tieši ar Nekustamo īpašumu.

[3] Pieteicēja Lēmumam nepiekrīt, lūdz tiesu to atcelt, pamatojoties uz turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Īpašuma tiesības uz Nekustamā īpašuma sastāvā esošo zemi pieteicējai tika nostiprinātas ar zemesgrāmatas nodaļas tiesneša 2004.gada 20.janvāra lēmumu. Nekustamajā īpašumā no 2016.gada 11.februāra līdz 2018.gada 25.jūnijam bija deklarēta pieteicējas dzīvesvieta, īpašuma tiesības uz Nekustamā īpašuma sastāvā esošo māju nostiprinātas ar zemesgrāmatas nodaļas tiesneša 2015.gada 18.februāra lēmumu, pamatojoties uz 2015.gada 12.janvāra aktu par mājas pieņemšanu ekspluatācijā. Tādējādi ir izpildījušies likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta nosacījumi.

[3.2] Ar nekustamā īpašuma ierakstīšanu zemesgrāmatā, īpašuma tiesības nevis iegūst, bet gan nostiprina, kas nozīmē, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotā daļa, kas stājās spēkā 2018.gada 1.janvāri, gramatiski ir kļūdaina.

Pieteicēja atsaucas uz Civillikuma 968.pantu un Augstākās tiesas 2019.gada 28.februāra spriedumu lietā Nr. SKC-96/2019, kurā ir atzīts, ka Civillikuma 968.pantā ir nostiprināts zemes un ēku vienotības princips, kas paredz, ka uz zemes uzcelta un cieši ar to savienota ēka, ir atzīstama par zemes daļu. Kā arī pieteicēja vērš uzmanību uz Augstākās tiesas 2017.gada 30.novembra spriedumā lietā Nr. SKA-245/2017 norādīto.

Pieteicēja citē Civillikuma 1477.pantu, Zemesgrāmatu likuma 5.pantu un likuma „Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937.gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un kārtība" 14.panta ceturto daļu.

Līdz ar to likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotā daļa ir pretrunā Civillikumam, kas nosaka īpašumtiesību iegūšanu, jo nodokļu likums regulē nodokļu maksāšanas pienākumu, bet tam nav tiesību būt pretrunā īpašumtiesību regulējošām normām. Īpašumtiesības uz Nekustamo īpašumu pieteicējai ir kopš zemes iegūšanas, nevis no būves ierakstīšanas zemesgrāmatā.

[3.3] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotā daļa nav piemērojama gadījumā, kad zeme un ēka ir vienots īpašums, bet gan gadījumos, kad ir neskaidrs, cik ilgi ēka (dzīvošanai derīga) eksistē.

Arī no 2017.gada 28.jūlija likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"" anotācijas ir skaidrs, ka norma nav piemērojama gadījumos, kad nav strīdu un netrūkst pierādījumu, ka būve eksistē vai arī ka tā ir atzīstama par zemes daļu uz likuma pamata, kā šajā konkrētajā gadījumā.

[3.4] Par nešaubīgu pierādījumu, ka Nekustamais īpašums bija vienots veselums jau kopš 2010.gada kalpo arī Carnikavas novada domes izziņa, no kuras redzams, ka nekustamā īpašuma nodoklis par ēku tika maksāts vismaz kopš 2010.gada, līdz ar to nevar būt situācija, ka nodokli par nekustamo īpašumu ir jāmaksā, kamēr īpašuma vispār nav, tātad, nevar būt strīdu par tā esību dabā, taču, lai tiktu piemērots atbrīvojums no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas par nekustamā īpašuma atsavināšanu, tad nekustamais īpašums kļūst dabā neesošs.

[3.5] Tiek pārkāpts Satversmes 91. un 105.pants, ka visi cilvēki ir vienlīdzīgi likuma priekšā. Šajā gadījumā īpašumtiesības vienlaicīgi tiek gan atzītas, gan neatzītas, kā arī ar likumu noteiktās īpašumtiesības, kas ir pastāvējušas, pēkšņi netiek atzītas.

Pēkšņi mainot īpašumtiesību iegūšanas definīciju, neviena persona vairs nevar paļauties, ka īpašumtiesības, kas jau ir pastāvējušas uz likuma pamata, no valsts puses tiks atzītas. Šajā gadījumā tiek pārkāpts Administratīvā procesa likuma 5., 6, 7., 8, 9., 10., un 13.pantā noteiktais princips.

[4] Dienests tiesai iesniegtajos paskaidrojumos pieteicējas pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz Lēmumā norādītajiem argumentiem. Papildus norāda, ka 2018.gada 1.janvārī stājās spēkā „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"", ar kuru 9.panta astotā daļa tika papildināta, līdz ar to nav ņemamas vērā Augstākās tiesas 2017.gada 30.novembra spriedumā lietā Nr. SKA-245/2017 izteiktās atziņas.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji uzturēja pieteikumu, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem. Dienesta pārstāvis pieteikumu neatzina, pamatojoties uz rakstveidā norādītajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, noklausoties procesa dalībnieku paskaidrojumus, izvērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, secina, ka pieteikums ir noraidāms.

[7] Izskatāmajā lietā ir strīds par to, vai Dienests Lēmumā pareizi noteicis pieteicējai iedzīvotāju ienākuma nodokļa parādu un attiecīgi arī nokavējuma naudu.

Kā izriet no procesa dalībnieku tiesai sniegtajiem paskaidrojumiem, procesa dalībnieku starpā ir strīds par to, vai pieteicējai vispār saistībā ar Nekustamā īpašuma, kura sastāvā ir zemes gabals ar dārza māju, pārdošanu ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Ja iedzīvotāju ienākuma nodokli ir jāmaksā, tad procesa dalībnieku starpā ir strīds par to, vai Dienests ir pareizi noteicis pieteicējas pārdotā īpašuma iegādes un ieguldījumu vērtību.

Lietas izskatīšanas ietvaros tiesa ir konstatējusi šā sprieduma aprakstošajā daļā norādītos, kā arī turpmāk analizētos faktiskos apstākļus.

[8] Vispirms tiesa izvērtēs pieteicējas izvirzīto jautājumu, vai pieteicējai konkrētajā gadījumā ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Pieteicēja uzskata, ka īpašumtiesības uz Nekustamo īpašumu pieteicējai ir kopš zemes iegūšanas, nevis no būves ierakstīšanas zemesgrāmatā, līdz ar to būtu piemērojama likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta norma, kas nozīmētu, ka pieteicējai par ienākumiem, kas gūti no Nekustamā īpašuma pārdošanas, iedzīvotāju ienākuma nodoklis nav jāmaksā.

[9] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 4.punktu *(šeit un turpmāk šā likuma normas norādītas redakcijā, kāda bija spēkā laikā, kad pieteicēja Nekustamo īpašumu pārdeva)*, iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tas citastarp sastāv no nodokļa par ienākumu no kapitāla, tajā skaitā nodokļa no kapitāla pieauguma.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^9$ panta otrās daļas 4.punkts vienlaikus noteic, ka šā likuma izpratnē kapitāla aktīvi ir nekustamais īpašums. Šā likuma 8.panta trešās daļas 11.punkts attiecīgi noteic, ka pie fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti

ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas un citu kapitāla aktīvu atsavināšanas ienākums atbilstoši šā likuma 11.[9] pantam, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.pantā likumdevējs ir uzskaitījis gadījumus, uz kuriem no pārējām šā likuma normām izrietošais vispārējais iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums tomēr nav attiecināms. Tostarp no 9.panta pirmās daļas 33.punkta (turpmāk arī strīdus norma) izriet, ka vispārējais pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli arī par ienākumu, kas gūts 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).

[10] No minētā izriet, ka laikā, kad pieteicēja Nekustamo īpašumu pārdeva, likumdevējs bija noteicis, ka ienākumi, kas iegūti, atsavinot personai piederošu nekustamo īpašumu, tiek aplikti ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Kā izņēmums noteikta vienīgi tāda nekustamā īpašuma pārdošana, kas pārdevēja īpašumā bijis ilgāk par 60 mēnešiem un kurā vismaz 12 mēnešus pēc kārtas bijusi deklarēta pārdevēja dzīvesvieta.

[11] Dienests ir atzinis, ka izskatāmajā gadījumā ir iestājies viens no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā priekšnoteikumiem, proti, pieteicējai pārdotajā Nekustamajā īpašumā ir bijusi deklarēta dzīvesvieta vismaz 12 mēnešus pēdējo piecu gadu laikā (līdz pārdošanas brīdim). Tādējādi atzīstams, ka par šī priekšnoteikuma iestāšanos procesa dalībnieku starpā strīda nav. Tāpat procesa dalībnieku starpā nav strīda par to, ka Nekustamais īpašums atsavināšanas laikā nebija vienīgais pieteicējai piederošais nekustamais īpašums *(lietas 1.sējuma 11.lapas otra puse)*.

Iemesls, kāpēc Dienests ir uzskatījis, ka uz pieteicējas gadījumu nav attiecināma likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta norma, ir tas, ka Dienesta ieskatā, nav iestājies viens no šīs tiesību normas izrietošais obligātais priekšnoteikums, proti, tas, ka īpašumam pirms pārdošanas jābūt personas īpašumā vismaz 60 mēnešus.

Šajā kontekstā procesa dalībnieku starpā ir strīds par to, no kura brīža likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta izpratnē ir uzskatāms, ka nekustamais īpašums ir personas īpašumā tajos gadījumos, kad personas īpašumā vispirms ir bijusi zeme (kas attiecīgi reģistrēta zemesgrāmatā) un pēc tam uz tās uzbūvēta būve.

Pieteicēja uzskata, ka, ar nekustamā īpašuma ierakstīšanu zemesgrāmatā, īpašuma tiesības nevis tiek iegūtas, bet gan tiek nostiprinātas. Pieteicēja atsaucas uz Civillikuma 968.pantu un Augstākās tiesas 2019.gada 28.februāra spriedumu lietā Nr. SKC-96/2019, kurā ir atzīts, ka Civillikuma 968.pantā ir nostiprināts zemes un ēku vienotības princips, kas paredz, ka uz zemes uzcelta un cieši ar to savienota ēka, ir atzīstama par zemes daļu. Attiecīgi, pieteicēja uzskata, ka īpašumtiesības uz Nekustamo īpašumu viņai ir kopš zemes reģistrēšanas zemesgrāmatā, nevis no būves reģistrēšanas zemesgrāmatā.

Dienests savukārt uzskata, ka konkrētajā gadījumā izšķirošais ir nevis zemes, bet gan būves reģistrēšanas datums zemesgrāmatā, no kura attiecīgi skaitāms 60 mēnešu termiņš. Šādu viedokli Dienests pamato ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astoto daļu, kas noteic, ka, ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, ko veido jaunbūve, ēka vai būve un zeme, bet uz šo jaunbūvi, ēku vai būvi īpašuma tiesības iegūtas un zemesgrāmatā nostiprinātas vēlāk nekā uz zemi, tad par nekustamā īpašuma iegādes brīdi uzskata dienu, kad jaunbūve, ēka vai būve ierakstīta zemesgrāmatā.

[12] Iepazīstoties ar Dienesta norādīto likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotās daļas normu, tiesa secina, ka ar šo tiesību normu likumdevējs ir skaidri noregulējis, kurš brīdis ir uzskatāms par nekustamā īpašuma iegūšanas datumu tādos gadījumos kā izskatāmajā lietā. Proti, šī tiesību norma noteic, ka ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, ko veido jaunbūve, ēka vai būve un zeme, bet uz šo jaunbūvi, ēku vai būvi īpašuma tiesības iegūtas un zemesgrāmatā nostiprinātas vēlāk nekā uz zemi, tad par nekustamā īpašuma iegādes brīdi uzskata dienu, kad jaunbūve, ēka vai būve ierakstīta zemesgrāmatā.

Tā likumprojekta, kas pēc pieņemšanas spēkā stājās 2018.gada 30.maijā anotācijā (*http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/FDE50450C2B3A295C225815A0054340B?OpenDocument*) norādīts, ka praksē bieži sastopamas situācijas, kurās rodas strīdi par to, vai izpildīts kritērijs par nekustamā īpašuma atrašanos maksātāja īpašumā vismaz 60 mēnešus, un attiecīgi, vai maksātāja ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas atbrīvojams no nodokļa. Bieži rodas situācijas, kad maksātājs vispirms īpašumā ir ieguvis zemi, bet pēc tam uz tās uzcēlis ēku. Tā kā likums izvirza arī otru kritēriju (dzīvesvieta deklarēta vismaz 12 mēnešus), kas liecina par mērķi, ka atbrīvojums primāri orientēts uz maksātāja pamata dzīvesvietas atsavināšanu, pamatota būtu prasība, ka nekustamais īpašums ir izmantojams arī dzīvošanai. Tādējādi likumprojektā iekļauta norma, kas paredz, ka gadījumos, ja vispirms īpašumā iegūta zeme, bet pēc tam ēka, par visa nekustamā īpašuma iegādes dienu uzskata dienu, kad ēka ierakstīta zemesgrāmatā.

Ņemot vērā iepriekš norādīto, tiesa secina, ka Dienests pamatoti konstatējis, ka no būves reģistrēšanas datuma zemesgrāmatā (2015.gada 18.februāris) līdz Nekustamā īpašuma pārdošanas brīdim (2018.gada 20.jūnijs) nav pagājuši 60 mēneši (pieci gadi), līdz ar to neizpildās viens no obligātajiem nosacījumiem, lai piemērotu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteikto izņēmumu.

[13] Attiecībā uz pieteicējas argumentu, ka konkrētajā gadījumā būtu ņemamas vērā Augstākās tiesas 2017.gada 30.novembra spriedumā lietā Nr. SKA-245/2017 izteiktās atziņas, tiesa norāda, ka minētajā spriedumā tiesa vērtēja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotās daļas tiesisko regulējumu, kāds bija spēkā laikā, kad pieteicējs zemesgabalu un uz tās uzbūvēto jaunbūvi pārdeva (2011.gada 22.un 27.decembris). Proti, šī tiesību norma noteica, ka gadījumā, ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, ko veido ēka vai būve un zeme, uz kuras atrodas ēka vai būve, bet uz šo zemi īpašuma tiesības iegūtas un zemesgrāmatā nostiprinātas vēlāk nekā uz ēku vai būvi, tad par nekustamā īpašuma iegādes brīdi uzskata dienu, kad ēka vai būve ierakstīta zemesgrāmatā.

Savukārt uz brīdi, kad pieteicēja /pers. A/ atsavināja Nekustamo īpašumu (2018.gada 20.jūnijs) jau bija stājušies spēkā grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", ar kuriem 9.panta astotā daļa tika papildināta. Proti, šī tiesību norma noteic, ka, ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, ko veido ēka vai būve un zeme, uz kuras atrodas ēka vai būve, bet uz šo zemi īpašuma tiesības iegūtas un zemesgrāmatā nostiprinātas vēlāk nekā uz ēku vai būvi, tad par nekustamā īpašuma iegādes brīdi uzskata dienu, kad ēka vai būve ierakstīta zemesgrāmatā. Ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, ko veido jaunbūve, ēka vai būve un zeme, bet uz šo jaunbūvi, ēku vai būvi īpašuma tiesības iegūtas un zemesgrāmatā nostiprinātas vēlāk nekā uz zemi, tad par nekustamā īpašuma iegādes brīdi uzskata dienu, kad jaunbūve, ēka vai būve ierakstīta zemesgrāmatā. Līdz ar to konkrētajā gadījumā nav ņemamas vērā minētajā spriedumā izteiktās atziņas.

[14] Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa secina, ka konkrētajā gadījumā attiecībā uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa ieturēšanas un maksāšanas kārtību pieteicējai pamatoti uzlikts pienākums ieturēt iedzīvotāju ienākuma nodokli no Nekustamā īpašuma atsavināšanas.

[15] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9} panta pirmajai un otrajai daļai kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā. Likuma izpratnē kapitāla aktīvi ir nekustamais īpašums. Saskaņā ar minētā panta piekto daļu 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. Savukārt saskaņā ar minētā panta 5.^{1} daļu veiktais ieguldījums nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā ir dokumentāri pierādāmi izdevumi, kas saistīti ar nekustamā īpašuma uzlabošanu un atjaunošanu, ja tie veikti pēc 1993.gada 31.decembra, un šie izdevumi nav atzīti nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības izmaksās ne pamatlīdzekļu nolietojuma veidā, ne kārtējos izdevumos.

Tātad kapitāla pieaugumu nekustamā īpašuma gadījumā nosaka, no tā atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu vērtību tā turēšanas laikā. Nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu vērtību ir jāpierāda dokumentāri. Tātad personai ir jāspēj iesniegt dokumentārus pierādījumus, kas apstiprina ne vien nekustamā īpašuma uzlabošanas un atjaunošanas faktu, bet ar to tieši saistītu izdevumu apmēru *(Augstākās tiesas 2016.gada 14.aprīļa rīcības sēdes lēmuma Nr. SKA-856/2016 6. punkts).*

[16] Lietā nav strīda par noteikto zemes gabala vērtību 152,33 *euro*, būves kadastra vērtību 2015.gadā 15 423,00 *euro* un par kancelejas nodevas maksājumu 39,83 *euro*, kā arī par izdevumu aprēķinu, kas veikts, pamatojoties uz minētajām vērtībām. Tāpat lietā nav strīda par

Nekustamajā īpašumā veiktajiem ieguldījumiem, pirkumiem 9895,79 *euro* vērtībā, ko Dienests atzinis par saistītiem ar Nekustamā īpašuma uzlabošanu un atjaunošanu.

[17] Lietā ir strīds par pārbaudē kā ieguldījumiem Nekustamajā īpašumā neatzītajiem izdevumiem 41 014,69 *euro* apmērā. Proti, trešo personu /pers Z./, /pers. H/, /pers. I/ un /pers Ž./) izdevumi, virtuves mēbeļu, siltumnīcas un instrumentu iegādes izdevumi, maksājumi SIA „Sekura Stils".

Vērtējot Dienesta Lēmumā ietvertos apsvērumus par atsevišķu maksājumu neatzīšanu, tiesa tos atzīst par pareiziem.

Pamatoti nav atzīti un ieguldījumu izmaksās iekļauti izdevumi, kas attiecināmi uz mēbeļu iegādi čeks Nr. 57#2924 un 15.05.2006. čeks Nr. 57#2964 (*lietas 1.sējuma 138.lapa),* 10.07.2006. čeks Nr. 149839 (*lietas 1.sējuma 114.lapa*), tajā skaitā uz virtuves mēbeļu iegādi no SIA „Pollatss". Proti, no EKA čekiem un 2006.gada 18.maija pasūtījuma veidlapas Nr. V05/15 *(lietas 1.sējuma 193.lapa un 2.sējuma 14.,15.lapa)* izriet, ka veikta apmaksa par virtuves komplekta „Grācija" sastāvdaļām, kā arī pasūtījums satur atzīmi, ka pats klients saņem preci veikalā. Līdz ar to Dienests pamatoti konstatējis, ka no minētajiem dokumentiem viennozīmīgi nevar secināt, ka virtuves mēbeles ir tādas, kas iekļaujas nekustamajā īpašumā un nav pārvietojamas nebojājot tās, vai nav iespējams tās atdalīt no galvenās lietas – nekustamā īpašuma.

Pamatoti nav atzīti un ieguldījumu izmaksās iekļauti izdevumi, kas attiecas uz siltumnīcas iegādi no SIA „SUPTO". Proti, no 2007.gada 3.septembra preču pavadzīmesrēķina Nr. 165266 un 2007.gada 4.septembra maksājuma uzdevuma Nr. 22 *(lietas 1.sējuma 149.-150.lapa)* izriet, ka veikta apmaksa par polikarbonāta siltumnīcu Compact Plus. No publiski pieejamās vispārīgās informācijas par polikarbonāta siltumnīcām, konstatējams, ka Dienests pamatoti konstatējis, ka šāda tipa siltumnīcas uzskatāmas par pārvietojamām. Līdz ar to šī lieta nav pastāvīgi saistīta ar nekustamo īpašumu un tās būtība nav kalpot galvenajai lietai – nekustamajam īpašumam.

Pamatoti nav atzīti un ieguldījumu izmaksās iekļauti izdevumi, kas attiecas uz PVC logu un palodžu iegādi, demontāžu un montāžu no SIA „SEKURA STILS". Proti, no 2003.gada 1.oktobra un 14.oktobra kases ieņēmumu ordera kvīts, čeka Nr. 001349, Nr. 001351, Nr. 001350 un pieņemšanas-nodošanas aktiem *(lietas 1.sējuma 68.-71.lapa)* izriet, ka veikta apmaksa par PVC logu un palodžu iegādi, demontāžu un montāžu. Pieci PVC logi uzstādīti objektā /adrese 2/, kas nav strīdus nekustamais īpašums, savukārt četri logi uzstādīti Nekustamajā īpašumā, taču tā kā pieņemšanas-nodošanas aktā nav norādīts saņemšanas datums, tad Dienests pamatoti atzinis, ka no iesniegtajiem dokumentiem nav konstatējama saistība ar Nekustamo īpašumu.

Pamatoti nav atzīti un ieguldījumu izmaksās iekļauti izdevumi, kas attiecas uz betona sienas ierīkošanu Nekustamajā īpašumā, jo lietas materiāliem ir pievienots tikai 2003.gada 7.novembra uzņēmuma līgums par remontdarbu veikšanu un 2003.gada 13.novembra akts par novembra mēnesī izpildītiem darbiem *(lietas 1.sējuma 72.-73.lapa)*, taču nav iesniegts samaksu apliecinošs dokuments par minēto remontdarbu veikšanu.

Pamatoti nav atzīti un ieguldījumu izmaksās iekļauti izdevumi, kas attiecas uz izdevumiem par darbarīku (piemēram, elektriskā pļaujmašīna, rokas zāģis, zāģa ripa, disks griešanai, naglu izvilcējs, lāpsta), sadzīves priekšmetu (piemēram, ledusskapis, veļas mazgājamā mašīna, veļas žāvētājs, gludeklis, prožektors, gāzes balons, pagarinātājs, atkritumu kaste, žalūzijas, spogulis), saimniecības preču (piemēram, špakteles lāpstiņa, rullītis, ota, slīppapīrs, baterijas, gaisa atsvaidzinātājs, atkritumu maiss, tualetes papīrs, ziepes, augsnes substrāts, puķu kaste, telpaugs, dārza augs, plīts virsmu tīrītājs, vējstiklu mazgāšanas šķidrums) un citas kustamas mantas 30.09.2004. čeks Nr. 386209, 02.02.2007. čeks Nr. 286454 un 30.03.2007. čeks Nr. 3459 *(lietas 1.sējuma 90.lapa)*; 13.08.2005. čeks Nr. 20954 *(lietas 1.sējuma 113.lapa)*; 19.08.2005. čeks Nr. 37929, 23.08.2005. čeks Nr. 282728 un 21.10.2005. čeks Nr. 79190 *(lietas 1.sējuma 112.lapa)*; 19.08.2005. čeks Nr. 231049 *(lietas 1.sējuma 151.lapa)*; 21.08.2005. čeks Nr. 28446 *(lietas 1.sējuma 114.lapa)*; 04.09.2005. čeks Nr. 2035 un 17.09.2005. čeks Nr. 00#9734 *(lietas 1.sējuma 109.lapa)*; 04.10.2005. čeks Nr. 24815, 08.10.2005. čeks Nr. 62898 un 04.08.2006. čeks Nr. 119807 *(lietas 1.sējuma 110.lapa)*; 12.01.2006. čeks Nr. 230531 *(lietas 1.sējuma 88.lapa)*; 02.04.2006. čeks Nr. 143914, 04.04.2006. čeks Nr. 4251 un 18.06.2007. čeks Nr. 29901 *(lietas 1.sējuma 115.lapa)*; 03.05.2006. čeks Nr. 57#2924 un 15.05.2006. čeks Nr. 57#2964 *(lietas 1.sējuma 138.lapa)*; 12.06.2006. čeks Nr. 70122 *(lietas 1.sējuma 67.lapa)*; 10.07.2006. čeks Nr. 149838 un 28.06.2007. čeks Nr. 25947 *(lietas 1.sējuma 120.lapa)*; 01.08.2006. čeks Nr. 164011 *(lietas 1.sējuma 129.lapa)*; 07.08.2006. čeks Nr. 175 *(lieta 1.sējuma 155.lapa)*; 09.08.2006. čeks Nr. 0117 *(lietas 1.sējuma 156.lapa)*; 05.09.2006. čeks Nr. 001-5840, 11.11.2007. čeks Nr. 228948 un 29.07.2008. čeks Nr. 344520 *(lietas 1.sējuma 86.lapa)*; 07.10.2006. čeks Nr. 288899 *(lietas 1.sējuma 124.lapa)*; 23.10.2006. čeks Nr. 85586 *(lietas 1.sējuma 121.lapa)*; 30.10.2006. čeks Nr. 73288; 04.11.2006. čeks Nr. 242018 *(lietas 1.sējuma 126.lapa)*; 16.12.2006. čeks Nr. 135690 *(lietas 1.sējuma 124.-125.lapa)*; 09.03.2007. čeks Nr. 78221 *(lietas 1.sējuma 127.lapa)*; 18.03.2007. čeks Nr. 3459 *(lietas 1.sējuma 128.lapa)*; 08.06.2007. čeks Nr. 166058 un 09.06.2007. čeks Nr. 20680 un 25.08.2007. čeks Nr. 22007 *(lietas 1.sējuma 117.lapa)*; 27.06.2007. čeks Nr. 213603, 11.08.2007. čeks Nr. 37099 un 19.08.2007. čeks Nr. 29124 *(lietas 1.sējuma 122.lapa)*; 27.09.2007. čeks Nr. 03#4564 *(lietas 1.sējuma 130.lapa)*; 30.12.2007. čeks Nr. 95828 un 03.01.2008. čeks Nr. 338653 *(lietas 1.sējuma 133.lapa)*; 10.01.2008. čeks Nr. 40778, 05.06.2008. čeks Nr. 85123 un 15.05.2008. kvīts *(lietas 1.sējuma 139.lapa)*; 13.01.2008. čeks Nr. 49783 *(lietas 1.sējuma 152.lapa)*; 02.02.2008. čeks Nr. 94674 un 07.02.2008. čeks Nr. 425496 *(lietas 1.sējuma 134.lapa)*;

08.05.2008. čeks Nr. 318980 *(lietas 1.sējuma 131.lapa)*; 23.05.2008. čeks Nr. 137570 *(lietas 1.sējuma 107.lapa)*; 12.06.2008. čeks Nr. 36090 un 27.07.2008. čeks Nr. 590797 *(lietas 1.sējuma 108.lapa)*; 03.09.2008. čeks Nr. 00128352 *(lietas 1.sējuma 92.lapa)*; 28.05.2012. čeks Nr. 626511 *(lietas 1.sējuma 111.lapa)*; 01.03.2014. čeks Nr. 462482 *(lietas 1.sējuma 118.lapa)*. Iegādātās preces nav nedalāmi saistītas ar nekustamo īpašumu.

Pamatoti nav atzīti un ieguldījumu izmaksās iekļauti izdevumi par elektrības pieslēgumu 29.06.2016. avansa rēķins 800020218195 *(lietas 1.sējuma 225.-226.lapa)*, izdevumi par PVC konstrukciju iegādi 2018.gada 23.jūlija rēķins-pavadzīme Nr. 18ADPR0032 un maksājuma uzdevums *(lietas 1.sējuma 223.-224.lapa)* un izdevumi par pakalpojumu sniegšanu nekustamajā īpašumā /adrese A/, 2018.gada 30.augusta avansa rēķins Nr. 36018 un maksājuma uzdevums *(lietas 1.sējuma 227.-229.lapa)*, jo izdevumi nav saistīti ar strīdus Nekustamo īpašumu, bet attiecas uz nekustamo īpašumu /adrese A/

Kā atzinusi Augstākā tiesa, aprēķinot pieteicējas gūto ienākumu no kapitāla pieauguma, ir nosakāmi tieši pieteicējas veiktie ieguldījumi nekustamajā īpašumā, jo tikai tie var ietekmēt pieteicējas gūtā ienākuma apmēru. Proti, ar nodokli tiek aplikts konkrētas personas ienākums, kas nosakāms, no šīs personas apliekamajiem ienākumiem atskaitot normatīvajos aktos noteiktos šīs personas izdevumus. Tādējādi nav pamata samazināt ar nodokli apliekamo objektu par to izdevumu summu, kas radusies citai personai. Minēto neietekmē arī apstāklis, ka attiecīgajām personām ir radniecības attiecības *(Augstākās tiesas rīcības sēdes 2017.gada 23.janvāra lēmuma lietā Nr. SKA-523/2017 5. punkts).*

Tādējādi Dienests pamatoti atzinis, ka nav pamata ieguldījumu izmaksās iekļaut izdevumus, kas radušās citai personai – konkrētajā gadījumā /pers Z./(pieteicējas meitas vīrs) 07.10.2006. čeks un pavadzīme Nr. AAM837840 *(lietas 1.sējuma 79.lapa)*; 05.09.2007. čeks un rēķin Nr. R00075682 *(lietas 1.sējuma 66.lapa)*; 16.09.2007. čeks Nr. 35297, 26.09.2007. čeks Nr. 289798 un 21.09.2007. čeks Nr.7474 *(lietas 1.sējuma 138.lapa)*; 21.09.2007. čeks Nr.34166 *(lietas 1.sējuma 130.lapa)*; 05.01.2008. čeks Nr.55452, 21.07.2008. čeks Nr.417415, 29.07.2008. čeks Nr.77004 un 17.03.2008. čeks Nr.78649 *(lietas 1.sējuma 132.lapa)*; 26.01.2008. čeks Nr.344153, 22.07.2008. čeks Nr.115719, 18.03.2008. čeks Nr.78862 un 07.06.2008. čeks Nr.100652 *(lietas 1.sējuma 133.lapa)*; 23.02.2008. čeks Nr.88226 un 02.03.2008. čeks Nr.62883 *(lietas 1.sējuma 152.lapa)*; 08.03.2008. čeks Nr.109441, 14.06.2008. čeks Nr.100875 un 18.06.2008. čeks Nr.123814 *(lietas 1.sējuma 140.lapa)*; 20.03.2008. čeks Nr.69597 un 28.04.2008. čeks Nr.74977 *(lietas 1.sējuma 169.lapa)*; 16.04.2008. čeks Nr.71765 un 06.05.2008. čeks Nr.20723 *(lietas 1.sējuma 131.lapa)*; 18.05.2008. čeks Nr.154805 *(lietas 1.sējuma 107.lapa)*; 20.07.2008. čeks Nr.65264 *(lietas 1.sējuma 87.lapa)*; /pers. H/ 09.01.2008. čeks Nr.946 *(lietas 1.sējuma 140.lapa)*; 19.01.2008. čeks Nr.1378 *(lietas 1.sējuma 151.lapa)*; /pers. I/ 24.08.2005. čeks Nr.324188 *(lietas 1.sējuma 113.lapa)*.

Vienlaikus norādāms, ka tiesas sēdes laikā tiesa aicināja pieteicēju detalizēti paskaidrot un iesniegt pierādījumus par konkrētiem ieguldījumiem Nekustamajā īpašumā, tajā skaitā norādot uz iespēju kā liecinieku izsaukt uz tiesu /pers Z./, paskaidrojumu sniegšanai attiecībā uz ieguldījumiem Nekustamajā īpašumā, ko Dienests neatzina, jo tos veicis /pers Z./. Pieteicēja jaunus vai citus pierādījumus neiesniedza un paskaidrojumus par iesniegtajiem pierādījumiem sniegt nevēlējās, kā arī norādīja, ka nav nepieciešams nopratināt Dž. Tirzīti, jo neatzīto ieguldījumu summai nav nekādas nozīmes, tā kā pieteicējas ieskatā, viņai iedzīvotāju ienākuma nodoklis no Nekustamā īpašuma atsavināšanas nav jāmaksā *(2020.gada 5.augusta tiesas sēdes protokols, lietas 2.sējuma 59.lapa).*

[18] Izvērtējot lietas apstākļus to kopumā, tiesa atzīst, ka Dienesta veiktais iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķins pieteicējai ir pareizs un pamatots. Nodokļa nokavējuma naudas aprēķins pieteicējai veikts, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 29.panta otro daļu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz datu atbilstības pārbaudes uzsākšanas dienai. Aprēķina kļūdas tiesa nekonstatē un pieteicēja uz tādām nav norādījusi.

Ievērojot minēto, Lēmums atstājams negrozīts, bet pieteicējas pieteikums – noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, tiesa

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 2.jūlija lēmuma Nr. 31.122.9/3105 atcelšanu.

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

Tiesnese S. Audzere