ECLI:LV:AT:2022:0620.A420182218.15.L
Lieta Nr. A420182218, SKA-825/2022
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS
Rīgā 2022.gada 20.jūnijā

[1] Pieteicēja /pers. A/ iesniegusi kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 31.marta spriedumu, ar kuru noraidīts pieteicējas pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 23.februāra lēmuma Nr. 31.1-22.9/879 atcelšanu daļā par iemaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli 2554,78 *euro* un nokavējuma naudu 350 *euro*.

Valsts ieņēmumu dienests lēmumā atzina, ka ienākumi no pieteicējai piederošo divu dzīvokļu pārdošanas ir kvalificējami kā ienākumi no kapitāla pārdošanas un ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. To nevar ietekmēt fakts, ka dzīvokļi lietoti kā viens īpašums, tā kā pieteicēja nebija noformējusi dzīvokļu apvienošanu un tādējādi nebija apliecinājusi gribu rīkoties ar tiem kā ar vienu īpašumu. Dzīvokļi nav atzīstami par pieteicējas vienīgo nekustamo īpašumu, kā arī pieteicējas dzīvesvieta vienā no dzīvokļiem bija deklarēta mazāk par gadu. Tādējādi uz pieteicēju nav attiecināmi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33. un 33.[1]punktā noteiktie izņēmumi, kad persona var tikt atbrīvota no nodokļa samaksas pienākuma.

Apgabaltiesa norādīja, ka faktam, ka pieteicējai īpašumtiesības ir nostiprinātas zemesgrāmatā nevis uz vienu dzīvokli, bet uz diviem atsevišķiem dzīvokļiem, vispārīgi var nebūt izšķiroša nozīme attiecībā uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.[1]punkta piemērošanu. Vienlaikus nozīme ir apstākļiem par dzīvokļu pārbūves un apvienošanas atbilstību normatīvo aktu prasībām. Apgabaltiesa, novērtējot lietas apstākļus, atzina, ka pieteicēja kā dzīvokļu īpašniece nav pierādījusi, ka būvniecība nav bijusi patvaļīga.

[2] Pieteicēja kasācijas sūdzībā iebilst, ka tiesa nepamatoti nav piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.[1]punktu, šo apgalvojumu pamatojot ar Senāta sprieduma, kas pieņemts šajā lietā, atziņu, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.[1]punkts var tikt piemērots arī situācijās, kad zemesgrāmatā nav nostiprinātas aktuālās ziņas par nekustamā īpašuma pārbūvi un apvienošanu.

Tomēr par šo pieteicējas argumentu nepastāv strīds, proti, arī apgabaltiesa, atsaucoties uz Senāta spriedumu šajā lietā (*Senāta 2021.gada 8.oktobra spriedums lietā Nr. SKA-394/2021 (ECLI:LV:AT:2021:1008.A420182218.10.S)*), ir atzinusi, ka faktam, ka pieteicējai zemesgrāmatā īpašumtiesības ir nostiprinātas uz diviem atsevišķiem dzīvokļiem, šajā gadījumā nav izšķirošas nozīmes. Pieteikuma noraidīšanas pamats nav minētais ieraksts zemesgrāmatā, bet gan tas, ka pieteicēja nav pierādījusi dzīvokļu pārbūves tiesiskumu.

[3] Pieteicēja iebilst, ka tiesa nav norādījusi argumentus vai tiesību normas, kas pamatotu Būvniecības likuma normu piemērošanu, lai aprēķinātu iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Senatoru kolēģija norāda, ka apgabaltiesa spriedumā ir atsaukusies uz Senāta spriedumā šajā lietā atzīto, ka, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.[1]punktu, ir jānoskaidro apstākļi, kas saistīti ar dzīvokļa pārbūves atbilstību normatīvo aktu prasībām. Līdz ar to jautājums par to, kā būvniecību regulējošo tiesību aktu pārkāpums var ietekmēt pieteicējas nodokļu saistības, ir risināts jau Senāta spriedumā šajā lietā, taču pieteicēja nav izvirzījusi argumentus Senāta spriedumā norādīto apsvērumu atspēkošanai.

Tāpat pieteicēja norāda, ka tiesa nav argumentējusi, kāpēc Būvniecības likums piemērojams attiecībā uz pieteicēju, kas neveica būvniecību iegādātajos īpašumos. Taču attiecībā uz šo argumentu apgabaltiesa norādījusi, ka pieteicēja dzīvokļus iegādājās pārbūves stadijā un ka viņai kā īpašniecei ir pienākums atbildēt par īpašuma izmantošanas atbilstību tiesību normu prasībām. Senatoru kolēģija vērš uzmanību, ka īpašnieku maiņa pati par sevi nelegalizē agrāku tiesību pārkāpumu nekustamajā īpašumā un pieteicējai joprojām ir jārūpējas par to, lai būvniecība būtu likumīga (sal. *Senāta 2017.gada 22.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-79/2017 (A420566612) 25.punkts*).

Līdzīgi pieteicēja argumentē, ka spriedumā nav pamatots, kā trešo personu (pārdevēja, no kura pieteicēja īpašumu iegādājās) pieļauta Būvniecības likuma normu neievērošana maina faktu par pieteicējas dzīvesvietu.

Kā norādīts jau iepriekš, apgabaltiesa ir pamatojusi, kāpēc pieteicēja, nevis kāda trešā persona, ir atbildīga par būvniecības procesa tiesiskumu. Turklāt apgabaltiesa spriedumā nav atzinusi, ka Būvniecības likuma neievērošana nozīmē, ka strīdus dzīvokļi netiek atzīti par pieteicējas dzīvesvietu, bet gan ir norādījusi, ka pieteicēja nevar gūt tiesisku labumu no prettiesiskas rīcības, proti, tas, ka nav ievērotas normas, kas regulē būvniecības procesu, izslēdz pieteicējas iespēju atsaukties uz pārbūves faktu, lai gūtu labumu, aprēķinot nodokli.

[4] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka pārbaudīt un konstatēt patvaļīgas būvniecības faktu ir ārpus tiesas kompetences un ka šāds fakts var tikt atzīts ar būvinspektora atzinumu. Tā kā šāda atzinuma lietā nav, tad tiesa savus secinājumus izdarījusi uz pieņēmumu pamata.

Senatoru kolēģija tam nepiekrīt. Tiesai ir ne tikai kompetence, bet arī pienākums konstatēt visus faktus, kam ir nozīme konkrētās lietas izspriešanai, šim mērķim iegūstot pierādījumus, kuri var apstiprināt šos faktus (Administratīvā procesa likuma 247.panta otrā daļa, kas paredz, ka tiesa spriedumu pamato ar apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem lietā). Tiesa savu kompetenci pārkāptu tad, ja tā pieņemtu kādus lēmumus attiecībā uz patvaļīgo būvniecību (piemēram, par iepriekšējā stāvokļa atjaunošanu). Taču šādus lēmumus tiesa nav pieņēmusi, vienīgi konstatējusi faktu, kas ir nepieciešams nodokļu lietas sekmīgai izskatīšanai. Proti, tā kā konkrētajā lietā bija jānoskaidro, vai pieteicēja var gūt tiesisku labumu no pārbūves veikšanas (tikt atbrīvota no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas), tiesai bija jānoskaidro, vai dzīvokļu pārbūve ir bijusi tiesiska.

Nevar piekrist arī pieteicējas apgalvojumam, ka būvinspektora atzinums ir vienīgais pierādījums, ar kuru var pierādīt patvaļīgu būvniecību. Senatoru kolēģija vērš uzmanību uz Administratīvā procesa likuma 154.panta otro daļu, kas noteic, ka nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Tā kā dzīvokļu pārbūves tiesiskumu var apliecināt ar būvniecību regulējošajos tiesību aktos noteiktajiem dokumentiem, tad tiesai bija

pamats secināt, ka būvniecība bijusi patvaļīga, ja šādi dokumenti tiesai pēc tās norādēm nav iesniegti.

Pretēji pieteicējas uzskatam nav izšķirošas nozīmes tam, kurš būvniecības posms ir bijis prettiesisks. Būtiski ir tas, ka kopumā nav iespējams konstatēt, ka šāda pārbūve ir bijusi tiesiska.

[5] Pieteicēja argumentē, ka iegādes līgumos pirkuma maksa par kustamām mantām (iebūvētas virtuves mēbeles, sadzīves tehnika un interjera priekšmeti) nebija iekļauta nekustamā īpašuma iegādes vērtībā, bet tiesa šo faktu nav pārbaudījusi. Ar šo argumentu pieteicēja, visticamāk, vēlas norādīt, ka tiesa ir nepamatoti samazinājusi nekustamā īpašuma iegādes vērtību par summu, kas bija samaksāta par pieteicējas norādītajām kustamām mantām.

Taču senatoru kolēģija konstatē, ka rajona tiesa, kuras sprieduma motīviem apgabaltiesa ir pievienojusies, nemaz nav konstatējusi, ka maksa par pieteicējas norādītajām kustamām mantām bija iekļauta nekustamā īpašuma iegādes vērtībā, un attiecīgi nav samazinājusi nekustamā īpašuma iegādes vērtību šādas maksas dēļ. Lietā vispār šāds strīds nav raisījies, jo līgumā nebija atrunāta tādu kustamu mantu kā iebūvētu mēbeļu, sadzīves tehnikas un interjeru priekšmetu vērtība. Iespējams, pieteicēja šādu argumentu izvirzījusi, pārprotot rajona tiesas spriedumu, kurā tā atsaucās uz Senāta judikatūru, pamatojot to, kādi izdevumi var tikt iekļauti kapitāla aktīva iegādes vērtībā, lai no nekustamā īpašuma iegādes vērtības izslēgtu konkrētajā pirkuma līgumā norādīto summu par remontiem, iekārtām un piederumiem.

[6] Pieteicēja norāda, ka spriedumā nepamatoti vienā gadījumā kā īpašuma vērtība atzīta visa līgumā norādītā pirkuma maksa, bet otrā – tikai daļa no tās.

Senatoru kolēģija konstatē, ka šāda nekonsekvence izveidojusies, Valsts ieņēmumu dienestam vadoties no zemesgrāmatu ierakstiem, kur vienā gadījumā ir norādīta visa pirkuma līguma cena, proti, ieskaitot arī kustamas mantas cenu, bet otrā – tikai pirkuma līgumā norādītā nekustamā īpašuma cena.

Vienlaikus senatoru kolēģija vērš uzmanību uz Senāta judikatūrā atzīto: ja līdzēji, iegādājoties nekustamo īpašumu, vienojušies par darījuma sadalījumu, proti, ir nodalījuši pirkuma cenu par nekustamo īpašumu un pirkuma cenu par kustamajām mantām, par nekustamā īpašuma iegādes vērtību ir uzskatāma pirkuma maksa, kas līgumā paredzēta tieši par nekustamo īpašumu (*Senāta 2018.gada 18.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-217/2018 (A420305814) 9.punkts*). Tādējādi vispārīgi ir jāvadās pēc pirkuma līgumā noteiktās nekustamā īpašuma cenas, kas būtu pamats abos gadījumos piemērot pirkuma līgumos norādīto nekustamā īpašuma cenu. Taču Valsts ieņēmumu dienests, vadoties no zemesgrāmatu ierakstiem, ir pieļāvis kļūdu, radot pieteicējai labvēlīgāku situāciju, jo tādējādi pieteicējas apliekamais ienākums attiecībā uz vienu no īpašumiem samazināts par ievērojami lielāku summu, nekā tas būtu gadījumā, ja dienests šādu kļūdu nebūtu pieļāvis. Tiesa savukārt, ņemot vērā *reformatio in peius* aizliegumu, nav tiesīga pasliktināt pieteicējas stāvokli tikai tāpēc, ka pieteicēja ir izmantojusi iespēju pārsūdzēt dienesta lēmumu. Līdz ar to, lai arī galu galā rezultāts ir nekonsekvents, tomēr attiecībā uz pieteicēju tas ir labvēlīgs, un pieteicējai nav pamata pret to iebilst.

[7] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesa, atzīstot, ka pieteicējas ar nodokli apliekamais ienākums nav samazināms par procentu maksājumiem par kredītu, kas noformēts uz viņas mātes vārda un kas ņemts, lai veiktu norēķinus par iegādātajiem un uz pieteicējas vārda reģistrētiem īpašumiem, nav ņēmusi vērā, ka kredīts ir nodrošināts ar ķīlu – uz pieteicējas vārda reģistrēto nekustamo īpašumu un tādējādi procenti par kredītu ir tieši saistīti ar konkrētā kapitāla aktīvu iegādi.

Senatoru kolēģija šādam argumentam nepiekrīt. Rajona tiesas spriedumā, kuram daļēji pievienojusies arī apgabaltiesa, pamatojoties uz Senāta atziņām, ir skaidrots, ka, aprēķinot pieteicējas gūto ienākumu no kapitāla pieauguma, ir nosakāmi izdevumi, kas saistībā ar ieguldījumiem īpašumā ir radušies tieši pieteicējai, jo tikai tie var ietekmēt pieteicējas gūtā ienākuma apmēru. Ņemot to vērā, tiesa ir konstatējusi, ka pašai pieteicējai neradās izdevumi saistībā ar viņas mātes veiktajiem procentu maksājumiem sakarā ar kredītu dzīvokļa iegādei, jo pieteicējas un viņas mātes savstarpēji norēķini par attiecīgajiem procentu maksājumiem netika veikti. Līdz ar to nav būtiski, ka kredīts ir nodrošināts ar ķīlu – uz pieteicējas vārda reģistrētu nekustamo īpašumu, jo tas nemaina apstākli, ka pieteicējai sakarā ar maksājumiem par kredītu izdevumi neradās.

[8] Pieteicēja norāda, ka tiesa nav skatījusi lietu pilnā apjomā, jo ir vērtējusi tikai to, vai pieteicēja atsavināja vienu īpašumu, bet nav vērtējusi, vai pieteicējai, atsavinot īpašumu, radās ar nodokli apliekami ienākumi. Tomēr šāds iebildums nav pamatots, jo vērtējums par to, vai pieteicējai, atsavinot īpašumu, radās ar nodokli apliekami ienākumi, ir sniegts rajona tiesas spriedumā, kuram apgabaltiesa ir pievienojusies, ciktāl spriedumā nav norādījusi atšķirīgus secinājumus.

[9] Ievērojot minēto, senatoru kolēģija atzīst, ka pieteicējas kasācijas sūdzībā norādītie apsvērumi nerada šaubas par pārsūdzētā sprieduma tiesiskumu, kā arī nevar radīt pamatu lietas ierosināšanai judikatūras veidošanas vajadzībām. Tas ir pamats atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību.

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 338.panta otro daļu un 338.[1]panta otrās daļas 2.punktu, senatoru kolēģija

nolēma

Atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību sakarā ar /pers. A/ kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 31.marta spriedumu.

Lēmums nav pārsūdzams.

Senatore Dz. Amerika Senatore A. Kovaļevska Senatore I. Višķere