ECLI:LV:AT:2020:0710.A420344115.3.S
Lieta Nr. A420344115, SKA-65/2020
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2020.gada 10.jūlijā

Tiesa šādā sastāvā: senatori Veronika Krūmiņa, Dzintra Amerika, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 27.oktobra lēmuma Nr. 22.9/L?43909 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 6.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai /pers. A/ iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2012.gadu un daļēju auditu par ienākumu no kapitāla pieauguma 2013.gadā. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2015.gada 27.oktobra lēmumu Nr. 22.9/L-43909, ar kuru pieteicējai aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, nokavējuma nauda un soda nauda.

Dienesta lēmumā konstatēts, ka pieteicējas un viņas laulātā /pers. B/ laulības laikā tika iegūti septiņi nekustamie īpašumi. Īpašuma tiesības zemesgrāmatā uz minētajiem īpašumiem bija nostiprinātas pieteicējas laulātajam /pers. B/. 2008.gada 7.oktobrī tika noslēgts laulības līgums, atbilstoši kuram strīdus nekustamie īpašumi tika atzīti par pieteicējas atsevišķo mantu. Īpašuma tiesības zemesgrāmatā uz tiem tika nostiprinātas pieteicējai. 2012.gadā pieteicēja minētos nekustamos īpašumus atsavināja. Nodokli no kapitāla pieauguma pieteicēja nesamaksāja.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par minētā lēmuma atcelšanu, norādot, ka Valsts ieņēmumu dienests ir nepareizi noteicis strīdus nekustamo īpašumu iegādes vērtības un iegādes izdevumus.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 6.jūnija spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedumu, daļēji pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, apgabaltiesa pamatojusi ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] 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 kopīgo mantu, ja vien zemesgrāmatā nav ierakstīts pretējais. 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.

Ņemot vērā, ka strīdus nekustamie īpašumi tika iegūti laulības laikā, tie ietilpa laulāto kopīgajā mantā. Tādējādi pieteicēja ir atzīstama par strīdus nekustamo īpašumu īpašnieci, pamatojoties uz laulāto likumiskajām mantiskajām attiecībām, jau pirms to pārreģistrācijas uz viņas vārda saskaņā ar 2008.gadā noslēgtu laulības līgumu.

Tādējādi šajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests ir pareizi noteicis nekustamo īpašumu iegādes vērtību un izdevumus, ņemot vērā dokumentus saistībā ar īpašumu iegādi laulības laikā.

Tāpat, ņemot vērā minēto, par kapitāla aktīva iegādes izdevumiem nav atzīstami izdevumi sakarā ar laulības līguma noslēgšanu.

[3.2] Īpašums /adrese/, tika iegūts, noslēdzot maiņas līgumu, iemainot to pret īpašumu /Nosaukums A/.

Lai gan tiesību normās tieši nav noteikts, kāda vērtība uzskatāma par īpašuma, kas iegūts maiņas ceļā, iegādes vērtību, atzīstams, ka līdzīgi gadījumi ir norādīti Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – noteikumi Nr. 899) 87.2.apakšpunktā. Šajā normā aprakstītie gadījumi atbilst tādiem, kad īpašuma iegādes vērtība nav zināma (mantojums un dāvinājums), tāpat kā tā precīzi nav zināma šajā lietā par īpašumu /adrese/. Tādējādi dienests aprēķinos pamatoti par īpašuma iegādes vērtību atzina 2002.gada (maiņas darījuma noslēgšanas gads) kadastrālo vērtību.

[3.3] Nav pamatots pieteicējas arguments, ka, nosakot nekustamā īpašuma iegādes vērtību, bija jāņem vērā arī īpašuma /Nosaukums A/ iegādes izdevumi. Ir jāņem vērā tā īpašuma reģistrācijas izmaksas, kas attiecas uz pašu kapitāla aktīvu, nevis uz to vēsturisko īpašumu, no kā kapitāla aktīvs ir radies.

[3.4] Lietā nav iesniegti pierādījumi par izdevumiem, kas saistīti ar īpašuma /adrese/, īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā. Tādējādi dienests tos pamatoti nav ņēmis vērā.

[3.5] No lietas materiāliem redzams, ka īpašumi /Nosaukums B/, /Nosaukums C/, /Nosaukums D/, /Nosaukums E/ un /Nosaukums F/ pārdoti, nosedzot /pers. B/ parādu trešajai personai. Trešā persona ir izmantojusi savas kreditora un pilnvarotās personas tiesības pret galvotāju īpašumus atsavināt. Taču minētās civiltiesiskās attiecības, kas izveidojušās starp trešo personu, /pers. B/ un pieteicēju, nevar ietekmēt nodokļu aprēķinu pieteicējai, jo nav strīda, ka īpašumi ir bijuši atsavināti. Tādējādi dienests ir pamatoti noteicis, ka pieteicēja guvusi ieņēmumus kapitāla atsavināšanas dienā, kad noslēgti īpašumu atsavināšanas līgumi.

Arī no Senāta prakses izriet, ka vienīgais nodokļa no kapitāla pieauguma aprēķināšanas priekšnoteikums ir tas, ka īpašuma pārdošanas vērtība ir lielāka nekā tā iegādes vērtība. Tiesību normas nodokļa samaksas pienākumu nepadara par atkarīgu ne no veida, kā persona izvēlējusies rīkoties ar savu īpašumu, un no tā atsavināšanas gūtajiem ienākumiem, ne no veida, kā persona nolēmusi organizēt tai pienākošos līdzekļu apriti.

[4] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, pamatojot to ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Lietā nav pareizi noteikta atsavināto nekustamo īpašumu iegādes vērtība.

Iestāde un tiesa nevar izdarīt pieņēmumus saistībā ar laulāto mantiskajām attiecībām uz prezumpciju pamata, nenoskaidrojot pašu laulāto viedokli. Laulības laikā iegūtais nekustamais īpašums pieteicējai piederēja ar laulāto vienādās daļās, savukārt pēc laulības līguma noslēgšanas pieteicēja papildus ir ieguvusi tikai laulātā daļu. Tiesas nostāja, ka pieteicēja bija atsavinātō nekustamo īpašumu īpašniece jau pirms to reģistrācijas uz viņas vārda, pamatojoties uz laulāto likumiskajām mantiskajām attiecībām, ir pretrunā Civillikuma 994.pantam.

Ņemot vērā minēto, tiesa nepamatoti secināja, ka nekustamā īpašuma iegādes vērtībā nav iekļaujami izdevumi saistībā ar pieteicējas īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā pēc laulības līguma noslēgšanas.

[4.2] Tiesa nav ņēmusi vērā būtisku apstākli, ka nauda, kas samaksāta atbilstoši nekustamā īpašuma atsavināšanas līgumiem, nav tikusi nodota pieteicējai.

[4.3] Lietā nav pareizi noteikta maiņas darījuma rezultātā iegūtā nekustamā īpašuma /adrese/, iegādes vērtība.

Tiesa ir nepamatoti piemērojusi noteikumus Nr. 899, jo maiņas darījums nevar tikt pielīdzināts mantojumam vai dāvinājumam. Šajā gadījumā nav pamata atzīt, ka nav zināma iegādes vērtība, jo tā izriet no laulības līguma. Turklāt bija jāņem vērā arī īpašuma /Nosaukums A/ iegādes izdevumi.

[4.4] Tiesa atzina, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apstiprina valsts nodevas un kancelejas nodevas samaksu par nekustamā īpašuma /adrese/, īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā. Tomēr tiesa nav uzdevusi pieteicējai iesniegt papildu pierādījumus, kā arī nav pati pēc savas iniciatīvas ieguvusi pierādījumus atbilstoši objektīvās izmeklēšanas principam. Turklāt tiesa nepamatoti noraidīja pieteicējas lūgumu lietu izskatīt mutvārdu procesā, pretrunā iepriekš norādītajam atzīstot, ka lietā ir savākti pietiekami pierādījumi.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos pieteicējas kasācijas sūdzību neatzīst.

Motīvu daļa

[6] Lietā ir strīds par nekustamo īpašumu iegūšanas pieteicējas īpašumā brīdi, kas secīgi ietekmē attiecīgo nekustamo īpašumu iegādes vērtību un izdevumu noteikšanu.

Visi nekustamie īpašumi tika iegūti pieteicējas un /pers. B/ laulības laikā, savukārt īpašuma tiesības zemesgrāmatā uz šiem īpašumiem bija nostiprinātas tikai pieteicējas laulātajam /pers. B/. Vēlāk, noslēdzot laulības līgumu un nostiprinot šo nekustamo īpašumu pieteicējas īpašuma tiesības zemesgrāmatā, nekustamie īpašumi kļuva par pieteicējas atsevišķo mantu.

Ņemot vērā lietā pastāvošos atšķirīgos viedokļus, ir noskaidrojama nekustamo īpašumu piederība pieteicējai pirms laulības līguma noslēgšanas.

[7] Senāta praksē, uz kuru atsaukusies arī apgabaltiesa šajā lietā, jau iepriekš tika atzīta prezumpcija, ka nekustamais īpašums ir uzskatāms par laulāto kopīgo mantu, ja vien zemesgrāmatā nav ierakstīts pretējais. Proti, pierādāms ir fakts, ka manta ir atsevišķa, nevis otrādāk. Fakts, ka laulātā vārds netiek ierakstīts zemesgrāmatā, nekādā veidā nemazina laulātā tiesības uz šo nekustamo īpašumu. Minētais primāri izriet no laulāto kopīgās mantas institūta, kas jau pēc savas būtības atzīst laulātā tiesības uz mantu, neskatoties uz to, ka publiskos reģistros nav norādes uz laulātā īpašuma tiesībām (*Senāta 2016.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-630/2016 (A420486113) 8.punkts*).

Šāda nostāja izriet arī no Senāta Civillietu departamenta jaunākās judikatūras. Tajā atzīts, ka no Civillikuma 89.panta pirmās un otrās daļas un 91.panta pirmās daļas izriet, ka laulātajiem uz likuma pamata ir tikai divi savstarpēji nošķirami mantas veidi – katra laulātā atsevišķā manta un laulāto laulības laikā iegūta kopīgā manta. Laulāto likumisko mantisko attiecību gadījumā piemērojama laulāto kopīgās mantas prezumpcija, jo tā izriet no Civillikuma 91.panta otrās daļas, kas ir atzīstama par speciālo normu un atbilstoša strīda gadījumā izslēdz Civillikuma 994.panta pirmajā daļā kā vispārējā tiesību normā ietvertās prezumpcijas piemērošanu laulāto likumisko mantisko attiecību noteikšanai. Tas nozīmē, kamēr zemesgrāmatā nav ierakstīts, ka konkrētā manta ir viena laulātā atsevišķā manta, saskaņā ar publiskās ticamības principu attiecībā uz trešajām personām šī manta formāli pieder pie laulāto kopīgās mantas, ja vien nepastāv *ipso jure* atsevišķās mantas statuss, piemēram, dāvinājums. Šāds minēto normu iztulkojums izriet ne tikai pēc to tiešā jēguma un ir sistēmiski atbilstošs, bet arī no vēsturiskās un teleoloģiskās tiesību normu interpretācijas viedokļa un atbilst Civillikuma Ģimenes tiesību daļas atjaunošanas projekta mērķim (*Senāta 2020.gada 29.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKC-107/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0429.SKC010720.7.L) 8.–13.punkts*).

Minētajā Senāta Civillietu departamenta spriedumā tāpat atzīts, ka atšķirībā no laulātā atsevišķās mantas, kas ietilpst laulātā brīvajā mantā, katram laulātajam pieder tikai skaitliski nenoteiktas daļas no laulībā iegūtas kopīgās mantas kā tādas, nevis domājamās daļas no kāda konkrēta īpašuma priekšmeta (Civillikuma 93.panta otrā daļa, 96., 99.pants un 109.panta otrā daļa) (*turpat, 11.punkts*).

[8] No minētās tiesu prakses izriet, ka atbilstoši laulāto kopīgās mantas prezumpcijai, kamēr zemesgrāmatā nav ierakstīts, ka konkrētā manta ir viena laulātā atsevišķā manta, tā ir atzīstama par laulāto kopīgo mantu, kas pilnībā pieder abiem laulātajiem kopīgi.

Šajā gadījumā apgabaltiesas sprieduma motivācija pilnībā atbilst iepriekš minētajai tiesu praksē nostiprinātai normu interpretācijai, pamatoti atzīstot, ka strīdus nekustamie īpašumi, kas tika iegādāti laulības laikā, ir atzīstami par pieteicējas un /pers. B/ kopīgo mantu, un šo faktu nemaina apstāklis, ka pieteicējas īpašuma tiesības nebija ierakstītas zemesgrāmatā. Tādējādi lietā ir pamatoti atzīts, ka pieteicēja īpašuma tiesības uz visu strīdus mantu ieguva ar nekustamo īpašumu iegādi, nevis ar laulības līguma noslēgšanu. Savukārt ar attiecīgo līgumu tika grozītas laulāto likumiskās mantiskās attiecības, grozot laulāto mantas veidu, strīdus nekustamos īpašumus atzīstot par pieteicējas atsevišķo mantu.

Ņemot vērā, ka laulības līgums nav atzīstams par pamatu pieteicējas īpašuma tiesību iegūšanai, nav pamata ar tā noslēgšanu saistītos izdevumus atzīt par iegādes izdevumiem, un tie neietekmē nekustamo īpašumu iegādes vērtības noteikšanu.

Kā jau tika norādīts, laulāto kopīgās mantas gadījumā tā kopīgi un skaitliski nedalāmi pieder abiem laulātajiem. Tādējādi laulāto likumiskajām mantiskajām attiecībām neatbilst pieteicējas norādītais arguments, ka laulības laikā iegūtie nekustamie īpašumi pieteicējai piederēja ar laulāto vienādās daļās, savukārt pēc laulības līguma noslēgšanas pieteicēja papildus ir ieguvusi tikai laulātā daļu. Pieteicēja arī nav iesniegusi pierādījumus šāda mantisko attiecību modeļa esībai, tas nav izsecināms arī no lietas materiāliem. Tādējādi šajā gadījumā nav pamata atzīt attiecīgo mantisko attiecību esību, un pieteicējas arguments noraidāms kā nepamatots.

[9] Pieteicēja uzskata, ka viņai nodokli nebija pamata aprēķināt, jo viņa faktiski nav saņēmusi nekustamā īpašuma pirkuma maksu par daļu no īpašumiem, kurus atsavināja pieteicējas pilnvarotā persona, lai dzēstu pieteicējas laulātā saistības.

Apgabaltiesa ir pareizi un pamatoti atsaukusies uz Senāta praksi. Senāts jau iepriekš ir norādījis, ka 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).

Tātad, ja persona savu īpašumu ieķīlā vai izmanto to kā garantiju, lai nodrošinātu savu vai citas personas saistību izpildi, tā būtībā ir paudusi savu gribu iesaistīties šādā darījumā, rēķinoties ar tā tiesiskajām un ekonomiskajām sekām. Turklāt, izdodot pilnvaru trešajai personai (konkrētajā gadījumā arī

laulātā kreditoram), pieteicējai bija jārēķinās, ka noteiktos apstākļos trešā persona var atsavināt pieteicējai piederošo īpašumu, lai iegūtos līdzekļus izmantotu saistību segšanai.

Tādēļ tas, ka pieteicēja faktiski nav saņēmusi pirkuma maksu, neļauj uz šo gadījumu raudzīties citādāk kā uz gadījumu, kad persona nekustamā īpašuma pirkuma maksu vispirms faktiski saņem pati un tad to izlieto jebkādiem citiem mērķiem (sal. *Senāta 2015.gada 29.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-431/2015 (A420470412) 10.punkts; 2019.gada 9.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-14/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0409.A420355413.2.S) 17.punkts*).

[10] Pieteicēja iebilst pret nekustamajam īpašumam /adrese/, noteikto iegādes vērtību.

Kā jau vairākkārt tika norādīts šajā lietā, saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmo daļu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā kapitāla pieauguma aprēķinā svarīgi ir trīs lielumi: kapitāla aktīva atsavināšanas cena, iegādes vērtība un tajā veikto ieguldījumu vērtība. Likuma 11.^{9}panta ceturtā, septītā, 7.^{1}, 7.^{2} un 7.^{3}daļa, kā arī noteikumu Nr. 899 87.punkts regulē nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanu atkarībā no īpašuma iegūšanas apstākļiem.

Likumā tiešā veidā nav noregulēta iegādes vērtības noteikšana nekustamajam īpašumam, kas iegūts maiņas darījuma rezultātā. Civillikuma 2091.panta pirmajā daļā noteikts, ka maiņas līgums ir divu personu abpusējs apsolījums dot vienu priekšmetu pret otru, izņemot naudu. Savukārt saskaņā ar Civillikuma 2092.pantu līdzēju savstarpējām tiesībām un pienākumiem maiņas līgumā attiecīgi piemērojami pirkuma līguma noteikumi. Tādējādi atbilstoši Civillikuma normām īpašuma maiņas darījums ir pielīdzināms pirkuma darījumam. Tā kā nekustamā īpašuma iegūšana pamatā izriet no civiltiesiskajām attiecībām, attiecīgais princips ir attiecināms arī uz nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanu nodokļa no kapitāla pieauguma aprēķināšanas vajadzībām, proti, vispārējā gadījumā, nosakot nekustamā īpašuma, kas iegūts maiņas darījuma rezultātā, iegādes vērtību, ir piemērojams regulējums, kas attiecināms uz tāda nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanu, kas iegūts pirkuma ceļā.

Nekustamā īpašuma iegādes vērtība parasti ir nosakāma atbilstoši attiecīgajos darījumu dokumentos norādītajai nekustamā īpašuma cenai vai vērtībai. Atsavinot nekustamo īpašumu, kas iegūts uz pirkuma līguma pamata, par tā iegādes vērtību tiek uzskatīta pirkuma līgumā norādītā pirkuma maksa (sal. *Senāta 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr. SKA-26/2015 (A420521111) 13.punkts; 2017.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-214/2017 (A420558612) 7.punkts*). Taču atšķirībā no pirkuma līguma, kurā pirkuma maksa par iegādāto īpašumu ir izteikta naudā, maiņas darījumā šo pirkuma maksu veido tā īpašuma vērtība, pret kuru ir iemainīts iegūtais īpašums. Līdz ar to par nekustamā īpašuma iegādes vērtību maiņas gadījumā būtu uzskatāma maiņas līgumā norādītā atsavinātā nekustamā īpašuma vērtība.

Tomēr šajā gadījumā no lietai pievienotā maiņas līguma izriet, ka darījuma puses izvēlējās līgumā nenorādīt konkrētu nekustamo īpašumu vērtību, norādot vien to, ka abu nekustamo īpašumu vērtība ir atzīstama par līdzvērtīgu. Tādējādi šajā gadījumā nav konstatējama skaidri noteikta atsavinātā nekustamā īpašuma vērtība, kas būtu atzīstama par iegādes vērtību.

Likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" un noteikumi Nr. 899 regulē vairākas situācijas, kā nosakāma iegādes vērtība nodokļa aprēķināšanas vajadzībām gadījumā, ja iegādes vērtība nav skaidri nosakāma:

1) ja nekustamais īpašums iegūts līdz 2000.gada 31.decembrim un maksātāja rīcībā nav dokumentu, kas apliecina nekustamā īpašuma iegādes vērtību, par tā iegūšanas (iegādes) vērtību uzskata aktuālo nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību nekustamā īpašuma atsavināšanas gadā (likuma 11.^{9}panta 7.^{1}daļa);

2) ja nekustamais īpašums ir izveidots, lai nodrošinātu sevi (vai savu ģimeni) ar dzīvošanai paredzētu nekustamo īpašumu, un nodots ekspluatācijā, sākot ar 2001.gada 1.janvāri, un maksātāja rīcībā nav dokumentu, kas pierāda ar nekustamā īpašuma izveidošanu saistītos izdevumus, par nekustamā īpašuma iegādes vērtību uzskata aktuālo nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību gadā, kad nekustamais īpašums ir nodots ekspluatācijā (likuma 11.^{9}panta 7.^{2}daļa);

3) ja dāvinājuma līgumā vai mantojuma masā nav norādīta konkrētā nekustamā īpašuma vērtība un nekustamais īpašums iegūts līdz 2000.gada 31.decembrim, tad par tā iegūšanas (iegādes) vērtību uzskata aktuālo nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību nekustamā īpašuma atsavināšanas gadā, kura koriģēta, kadastrālo vērtību dalot ar Centrālās statistikas pārvaldes noteikto katra gada patēriņa cenu indeksu par pēdējiem 10 gadiem pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas (noteikumu Nr. 899 87.1.apakšpunkts);

4) ja dāvinājuma līgumā vai mantojuma masā nav norādīta konkrētā nekustamā īpašuma vērtība un nekustamais īpašums iegūts pēc 2000.gada 31.decembra, tad par tā iegūšanas (iegādes) vērtību uzskata nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību nekustamā īpašuma iegūšanas gada 1.janvārī (noteikumu Nr. 899 87.2.apakšpunkts).

No minētajām tiesību normām sistēmiski izriet, ka likumdevējs kā atskaites punktu nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanai paredz nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību tajos gadījumos, kad nodokļu maksātāja rīcībā nav vai nevar būt dokumentu, kas apliecina nekustamā īpašuma iegādes vērtību, tostarp gadījumā, ja attiecīgā vērtība nav atspoguļota darījuma dokumentā (līgumā). Proti, ja nekustamā īpašuma iegādes vērtību nevar dokumentāri pierādīt, izmantojama ir iegūtā īpašuma kadastrālā vērtība.

Tāpat no minētajām normām izriet, ka konkrētas kadastrālās vērtības noteikšana ir atkarīga no nekustamā īpašuma iegūšanas brīža. Proti, ja nekustamais īpašums iegūts līdz 2000.gada 31.decembrim, tiek ņemta vērā kadastrālā vērtība nekustamā īpašuma atsavināšanas gadā. Savukārt, ja nekustamais īpašums iegūts, sākot ar 2001.gada 1.janvāri, tiek ņemta vērā kadastrālā vērtība nekustamā īpašuma iegūšanas gadā.

Ņemot vērā normatīvajos aktos nostiprināto sistēmu, šādu pieeju ir pamats pēc analoģijas piemērot arī likumā tieši nenoregulētajos gadījumos, kad nav zināma nekustamā īpašuma iegādes vērtība, tostarp šajā lietā izskatāmajā gadījumā, kad attiecīgā vērtība nav norādīta maiņas līgumā. Tādējādi ir atzīstams par pamatotu apgabaltiesas secinājums, ka par nekustamā īpašuma /adrese/, iegādes vērtību ir atzīstama tā kadastrālā vērtība, un ņemot vērā, ka attiecīgais nekustamais īpašums iegūts, noslēdzot maiņas līgumu 2002.gadā, proti, pēc 2000.gada 31.decembra, apgabaltiesa arī pamatoti secināja, ka ir ņemama vērā kadastrālā vērtība nekustamā īpašuma iegūšanas gadā.

Tāpat norādāms, ka, pretēji pieteicējas izpratnei, šajā gadījumā nav pamata uzskatīt, ka maiņas darījums tiek kaut kādā mērā pēc tā būtības pielīdzināts gadījumiem, kad īpašums iegūts dāvinājuma vai mantojuma rezultātā. Tiesas secinājums ir balstīts uz sistēmu, kas izriet no normatīvajiem aktiem attiecībā uz nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanu gadījumos, ja tā nav zināma.

[11] Kā jau iepriekš tika norādīts, pieteicējas īpašuma tiesības uz strīdus īpašumiem radās ar to iegūšanu laulības laikā, nevis ar laulības līgumu noslēgšanu. Tādējādi nav pamatots pieteicējas arguments, ka par nekustamā īpašuma /adrese/, iegādes vērtību ir atzīstama laulības līgumā norādītā vērtība.

Nav pamatots arī pieteicējas arguments, ka nekustamā īpašuma /adrese/, iegādes vērtībā bija jāņem vērā arī īpašuma /Nosaukums A/, kas maiņas līguma rezultātā tika samainīts pret īpašuma /adrese/, iegādes izdevumi. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta piektajā daļā noteikts, ka kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu. Tādējādi attiecīgajiem izdevumiem jābūt saistītiem ar paša atsavinātā nekustamā īpašuma iegādi. Īpašuma /Nosaukums A/ iegādes izdevumi nav saistāmi ar īpašuma /adrese/, iegādi, tādējādi nav pamata tos iekļaut attiecīgā

īpašuma iegādes vērtībā.

[12] Pieteicēja iebilst, ka tiesa, atzīstot pierādījumu trūkumu, kas apstiprina valsts nodevas un kancelejas nodevas samaksu par nekustamā īpašuma /adrese/, īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā, nepamatoti nav devusi pieteicējai norādījumus un ieteikumus pierādījumu savākšanā, kā arī nav vākusi pierādījumus pēc savas iniciatīvas. Pieteicējas ieskatā, minētais veido objektīvās izmeklēšanas principa pārkāpumu.

Objektīvās izmeklēšanas princips ir noteikts Administratīvā procesa likuma 107.panta ceturtajā daļā. Lai prasījuma robežās noskaidrotu patiesos lietas apstākļus un panāktu tiesisku un taisnīgu lietas izskatīšanu, tiesa dod administratīvā procesa dalībniekiem norādījumus un ieteikumus, kā arī savāc pierādījumus pēc savas iniciatīvas. Tiesas pienākums pierādījumu vākšanā ir saistīts ar normā minēto tiesas darbības mērķi noskaidrot patiesos lietas apstākļus un panākt tiesisku un taisnīgu lietas izskatīšanu. Atbilstoši objektīvās izmeklēšanas principam tiesas pienākums ir nodrošināt, ka ar lietā savāktajiem pierādījumiem pietiek, lai tiesas rīcībā būtu pilnīga un ticama informācija, kas tai nepieciešama, lai izskatītu lietu (piemēram, *Senāta 2006.gada 14.marta sprieduma lietā Nr. SKA-15/2006 (C29419903) 9.punkts; 2020.gada 20.maija sprieduma lietā Nr. SKA-267/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0520.A420343114.8.S) 7.punkts*).

Tādējādi tiesas rīcība, nedodot procesa dalībniekiem ieteikumus vai norādījumus pierādījumu savākšanā, kā arī nevācot pierādījumus pēc savas iniciatīvas, lai gan šādi pierādījumi lietā būtu nepieciešami, bet formāli atsaucoties uz pierādījumu neesību vai nepietiekamību, var tikt atzīta par objektīvās izmeklēšanas principa pārkāpumu.

[13] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta piekto daļu izdevumi par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā var tikt iekļauti attiecīgā nekustamā īpašuma iegādes vērtībā. Ņemot vērā iepriekš izdarītos secinājumus, ka attiecīgais īpašums ir atzīstams par pieteicējas un viņas laulātā kopīgo mantu, apgabaltiesa pamatoti secināja, ka izdevumi par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā, kurus sedzis pieteicējas laulātais, var tikt iekļauti strīdus īpašuma iegādes vērtībā, kas savukārt ietekmē maksājamā nodokļa apmēru.

No lietas materiāliem redzams, ka pieteicēja argumentus par valsts nodevas un kancelejas nodevas samaksu par nekustamā īpašuma /adrese/, īpašuma tiesību reģistrāciju zemesgrāmatā pirmo reizi ir izteikusi pieteikumā, norādot, ka Valsts ieņēmumu dienests nav rīkojies konsekventi, atzīstot, ka pieteicējas īpašuma tiesības radās ar nekustamo īpašumu iegādi laulības laikā, tomēr neņemot vērā to iegūšanas izdevumus, tostarp neizprasot no zemesgrāmatas informāciju par samaksātajām valsts un kancelejas nodevām. Pieteikumā tāpat norādīts, ka pieteicēja ir pati izprasījusi attiecīgo informāciju. Pieteicēja iesniedza Administratīvajai rajona tiesai iesniegumu, kurā arī ir norādīts, ka atbilstoši zemesgrāmatas ierakstiem par īpašuma /adrese/, nostiprināšanu zemesgrāmatā pieteicējas laulātais samaksājis valsts nodevu 887,88 latus un kancelejas nodevu 90 latus. Administratīvās rajona tiesas spriedumā nav ietverts tiesas vērtējums par attiecīgo izdevumu iekļaušanu strīdus nekustamā īpašuma iegādes vērtībā.

Attiecīgie pieteicējas argumenti iekļauti arī apelācijas sūdzībā. Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka, lai arī attiecīgie izdevumi varētu tikt iekļauti strīdus īpašuma iegādes vērtībā, tomēr trūkst pierādījumu par minēto maksājumu veikšanu, kā arī nav pierādījumu par to, no kādas īpašuma vērtības valsts nodeva maksāta, kā arī nav paskaidrots, par kādām darbībām ir samaksāta pieteicējas norādītā kancelejas nodeva, tādējādi attiecīgie izdevumi nav iekļaujami iegādes vērtībā.

Nav šaubu, ka jebkādiem izdevumiem, uz kuriem atsaucas pieteicēja, ir jābūt pienācīgi pierādītiem, turklāt pieteicējai ir jāpilda līdzdarbības pienākums pierādīšanā. Tas izriet no tā, ka vienīgi pati pieteicēja var zināt, kādi tieši izdevumi un kādā apmērā saistībā ar nekustamā īpašuma iegūšanu ir radušies, un attiecīgi nodrošināt šo izdevumu veikšanu apliecinošus pierādījumus. Tomēr šim pieteicējas pienākumam jābūt adekvātam.

Konkrētajā lietā pirmo reizi attiecīgajiem pieteicējas norādītajiem izdevumiem tika piešķirta nozīme un sniegts tiesas vērtējums tikai apgabaltiesas spriedumā, norādot, ka lietā trūkst pierādījumu šo izdevumu atzīšanai. Tādējādi apgabaltiesas spriedums šajā jautājumā pieteicējai bija „pārsteiguma spriedums". Pieteicēja nevarēja zināt, ka viņas iesniegtā informācija būs nepietiekama, jo iepriekš attiecīgais jautājums lietā vispār netika apsvērts. Apgabaltiesa nav procesuāli taisnīgā veidā devusi pieteicējai iespēju pierādīt attiecīgo izdevumu esību, iesniedzot vai lūdzot izprasīt pierādījumus, un nav pienācīgi veikusi lietas objektīvu izmeklēšanu.

Administratīvā procesa likumā nav minēti konkrēti gadījumi, kad tiesai ir jādod norādījumi un ieteikumi. Savukārt, piemēram, Civilprocesa likuma 93.panta ceturtā daļa nosaka: ja tiesa atzīst, ka par kādu no faktiem, uz kuriem pamatoti puses prasījumi vai iebildumi, nav iesniegti pierādījumi, tā paziņo par to pusēm un, ja nepieciešams, nosaka termiņu pierādījumu iesniegšanai. Tā kā administratīvajā procesā, kur darbojas objektīvās izmeklēšanas princips, tiesas pienākums dot norādījumus nevar būt šaurāks kā civilprocesā, tad jāsecina, ka arī administratīvajā procesā tiesai ir pienākums norādīt uz tādiem apstākļiem, kādi minēti Civilprocesa likuma 93.panta ceturtajā daļā. Ievērojot minēto, pieteicēja varēja rēķināties ar to, ka tiesa norādīs, ja tā uzskatīs iesniegto informāciju par nepietiekamu jautājumā, ko neviens vēl līdz tam procesā nebija vērtējis, tādējādi dodot iespēju pieteicējai novērst attiecīgo trūkumu vai sniegt pamatojumu, kāpēc tas tomēr nevar būt pamats izdevumu neatzīšanai. Līdz ar to Senāts secina, ka apgabaltiesa, nedodot norādījumus par pierādījumu nepietiekamību un nenodrošinot iespēju pieteicējai izteikt viedokli par to, ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 247.panta trešo daļu un objektīvās izmeklēšanas principu (sal. *Senāta 2019.gada 23.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-131/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0923.A420172915.2.S) 9.punkts*).

Minēto tiesas pārkāpumu pieteicēja arī saista ar apstākli, ka lieta apgabaltiesā netika izskatīta mutvārdu procesā. Senāts nekonstatē, ka iepriekš minētais tiesas pārkāpums būtu saistīts tieši ar lietas izskatīšanu rakstveida procesā. Arī izskatot lietu rakstveida procesā, tiesai bija pienākums dot pieteicējai norādījumus par pierādījumu nepietiekamību.

Ievērojot minēto, spriedums daļā par nodokļa aprēķinu par ienākumu no nekustamā īpašuma /adrese/, atsavināšanas ir atceļams un lieta šajā daļā nosūtāma atkārtotai izskatīšanai. Pārējā daļā spriedums ir atzīstams par tiesisku un atstājams negrozīts.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.^{1}panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 6.jūnija spriedumu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 27.oktobra lēmums Nr. 22.9/L-43909 daļā par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinu par ienākumu, kas gūts, atsavinot nekustamo īpašumu /adrese/, un lietu nosūtīt jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atstāt negrozītu spriedumu pārējā daļā.

Atmaksāt /pers. A/ iemaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

V. Krūmiņa Dz. Amerika R. Vīduša