ECLI:LV:AT:2020:1110.A420174816.3.S
Lieta Nr. A420174816, SKA?33/2020
Administratīvo lietu departaments

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 10.novembrī

Tiesa šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Andris Guļāns, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 19.februāra lēmuma Nr. 22.13-2/1255 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 15.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējam /pers. A/ veica datu atbilstības pārbaudi saistībā ar nekustamā īpašuma /adrese/, (turpmāk – nekustamais īpašums) 2014.gada 3.oktobra atsavināšanas darījumu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 19.februāra lēmumu Nr. 22.13-2/1255 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), ar kuru atstāts negrozīts zemākas iestādes lēmums par iedzīvotāju ienākuma nodokļa un nokavējuma naudas samaksas pienākuma noteikšanu pieteicējam.

[2] Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicējs vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par tā atcelšanu.
Administratīvā rajona tiesa daļēji apmierināja pieteikumu. Tiesa nepiekrita dienesta veiktajam kapitāla pieauguma aprēķinam, uzskatot, ka izskatāmajā lietā nepastāv tiesību norma, saskaņā ar kuru nosakāma nekustamā īpašuma sastāvā esošās dzīvojamās mājas un divu saimniecības ēku (turpmāk – ēkas) vērtība. Tāpēc, konstatējot atklātu likuma robu, ēku vērtība nosakāma pēc analoģijas ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta 7.^{1}daļu.

[3] Izskatot lietu sakarā ar pieteicēja un Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzībām, Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 15.marta spriedumu daļēji apmierināja pieteikumu. Spriedums, citstarp ņemot vērā rajona tiesas sprieduma motīvus, pamatots ar šādiem argumentiem.
[3.1] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punkta un 9.panta pirmās daļas 33.punkta to kopsakarā ir secināms, ka par ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, taču šim vispārējam noteikumam ir izņēmums. Proti, ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, 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), iedzīvotāju ienākuma nodoklis nav jāmaksā.
Ievērojot 2013.gada 6.novembra grozījumu likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" anotācijā, kā arī Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – noteikumi Nr. 899) 45.punktā norādīto, secināms, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta noteiktā izņēmuma mērķis ir nošķirt sava nekustamā īpašuma pārdošanu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas notiek ar spekulatīvu mērķi. Tomēr ar sava nekustamā īpašuma pārdošanu likumdevējs nav domājis jebkuru fiziskajai personai piederošu nekustamo īpašumu, bet gan tādu nekustamo īpašumu, kas kalpojis par tās pamata dzīvesvietu. Tādēļ arī noteicis divus obligātus kritērijus konkrētā izņēmuma konstatēšanai, proti, atsavinātajam nekustamajam īpašumam ir jābūt maksātāja īpašumā ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus pēc kārtas (minētajā 60 mēnešu periodā) līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai atsavinātajam nekustamajam īpašumam ir jābūt personas deklarētajai dzīvesvietai (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese). Turklāt otrais kritērijs noteic, ka 12 mēnešiem pēc kārtas, kad nekustamajam īpašumam ir jābūt personas deklarētajai dzīvesvietai, ir jābūt 60 mēnešu periodā līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai, nevis 60 mēnešu periodā pēc tā reģistrēšanas zemesgrāmatā.
Konkrētajā gadījumā pieteicējs 2014.gada 3.oktobrī ir atsavinājis nekustamo īpašumu, kas ilgāk par 60 mēnešiem bijis viņa īpašumā, tomēr tas vismaz 12 mēnešus 60 mēnešu periodā līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai nav bijis pieteicēja deklarētā dzīvesvieta. Tādējādi neizpildās otrais likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktā izņēmuma kritērijs. Tāpat arī neizpildās ne likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.^{1}punktā noteiktais izņēmums, kad nav nepieciešams konstatēt deklarēto dzīvesvietu, bet gan to, ka pēdējos 60 mēnešus līdz nekustamā īpašuma atsavināšanas dienai tas bijis maksātāja vienīgais nekustamais īpašums, ne arī minētā likuma 9.panta pirmās daļas 34.^{2}punktā (kurš ir piemērojams, ja atsavinātais nekustamais īpašums ir reģistrēts zemesgrāmatā kā maksātāja vienīgais nekustamais īpašums) noteiktais izņēmums, jo pieteicēja īpašumā no 2005.gada 12.oktobra ir dzīvoklis. Līdz ar to pieteicējam ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis par ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas.
Norāde likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā, ka nekustamais īpašums līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta, liecina, ka atsavināšanas līguma noslēgšanas dienā personas dzīvesvietai ir jābūt deklarētai konkrētajā nekustamajā īpašumā.
Likums neparedz atšķirīgu iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas kārtību gadījumos, kad nekustamais īpašums tiek pārdots radiniekiem. Ja persona izvēlas kā īpašuma atsavināšanas veidu izmantot pārdošanu, tad tai ir jārēķinās ar pienākumu maksāt nodokli. Arī pieteicēja norādītie apstākļi

par nepieciešamību pārformēt kredītu neietekmē tiesisko situāciju un pieteicēja pienākumu samaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[3.2] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmajai daļai ar nodokli apliekamais kapitāla pieaugums tiek noteikts, no kapitāla aktīva (kas šī paša panta otrās daļas 4.punkta izpratnē ir nekustamais īpašums) atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā.

Valsts ieņēmumu dienests ir noteicis kopējo nekustamā īpašuma iegādes vērtību 373 Ls (530,73 *euro*) apmērā, ko veido ēku pirkuma maksa 80 Ls (113,83 *euro*) un zemes pirkuma maksa 293 LVL (416,90 *euro*), kā arī valsts nodeva 3,43 *euro* par ēku iegādi.

Zemes iegādes vērtības noteikšana atbilstoši zemes izpirkšanas līgumā ar Latvijas Hipotēku un zemes banku norādītajai vērtībai ir atzīstama par pareizu. Savukārt ēku iegādes vērtība ir noteikta, 1989.gada 5.septembrī noslēgtajā pirkuma līgumā norādītajai pirkuma maksai – 16 000 PSRS rubļi – piemērojot Latvijas Republikas Naudas reformas komitejas 1992.gada 4.maija lēmuma Nr. 1 2.punktā noteikto Latvijas rubļa attiecību pret Krievijas Federācijas rubli 1:1 un pēc tam šīs pašas komitejas 1993.gada 12.februāra lēmuma Nr. 5 2.punktā noteikto Latvijas lata attiecību pret Latvijas rubli 1:200. Tādējādi ēku iegādes vērtība ir noteikta 80 Ls (16 000:200). Šī vērtība ir atzīstama par nepamatotu turpmāk minēto apsvērumu dēļ.

[3.3] No tiešsaistē pieejamiem pētījumiem izriet, ka naudas vērtības kritumu un ar to saistīto iedzīvotāju naudas uzkrājumu zudumu Latvijā 20.gadsimta 90.gadu sākumā noteica Krievijas Bankas īstenotā naudas emisijas politika, strauji palielinot apgrozībā esošo rubļu daudzumu. 1992.gada jūlijā PSRS rubļa vērtība bija kritusies tiktāl, ka 100 PSRS rubļu reālā pirktspēja atbilda 4,89 Latvijas rubļiem, tādējādi bija zaudēts vairāk par 95 % no Latvijas iedzīvotāju naudas uzkrājumiem. Lai nepieļautu turpmāku naudas vērtības zudumu, Latvijas Banka sāka īstenot patstāvīgu monetāro politiku. Ar Latvijas Republikas Naudas reformu komitejas 1992.gada 4.maija lēmumu Nr. 1 „Par Latvijas rubļa ieviešanu apgrozībā" (turpmāk – lēmums Nr. 1) kā likumīgs maksāšanas līdzeklis tika ieviests Latvijas rublis. Ar šīs pašas komitejas 1993.gada 5.marta lēmumu „Par piecu latu naudas zīmes laišanu apgrozībā" (turpmāk – lēmums Nr. 5) kā obligāts maksāšanas līdzeklis tika ieviests lats, nosakot, ka tā vērtība atbilst 1000 Latvijas rubļiem (1 LVL = 200 LVR). Šajā laikā no katriem 1990.gadā uzkrātajiem 100 PSRS rubļiem bija atlikuši vairs tikai 2,37 Latvijas rubļi to reālajā pirktspējas izteiksmē.

No minētā secināms, ka PSRS rubļa pirktspējas pazemināšanos jeb vērtības kritumu no 100 PSRS rubļiem līdz 2,37 Latvijas rubļiem nav pamatoti attiecināt uz nekustamo īpašumu vērtību, jo šajā procesā mākslīgi tika pazemināta PSRS rubļu vērtība, mainot Latvijas rubļus pret latiem fiksētajās attiecībās un ignorējot rubļa reālo pirktspēju. Tādējādi minētā reforma varēja ietekmēt tikai skaidras vai bezskaidras naudas uzkrājumus PSRS rubļos, bet tā nenoteica reālu īpašuma vērtības samazināšanos. Ievērojot minēto, par nepamatotu, nesamērīgu un vēsturiski nepareizu atzīstams Padomju Savienības laikā iegādātā nekustamā īpašuma vērtības noteikšanai izmantot tā vērtības PSRS rubļos konvertāciju Latvijas latos saskaņā ar lēmumu Nr. 5. Tādēļ izskatāmajā lietā nav iespējams noteikt pareizu nekustamā īpašuma sastāvā esošo ēku iegādes vērtību un citus ar minēto ēku iegūšanu saistītos izdevumus.

[3.4] Likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" paredz vairākus veidus, kā noteikt nekustamā īpašuma iegādes vērtību, ja maksātāja rīcībā nav šo vērtību apliecinošu dokumentu. Turpretim nav konstatējama tiesību norma, kas noteiktu šo vērtību, ja īpašumi iegādāti pirms minētajām naudas reformām, kuru rezultātā naudas vērtība samazinājusies 200 reizes un maksātāja rīcībā ir nekustamā īpašuma iegādes vērtību apliecinoši dokumenti. Tādējādi konstatējams atklāts likuma robs, kas nav likumdevēja apzināti radīts un ko tiesa aizpilda ar analoģiju, piemērojot konkrētajam gadījumam līdzīgāko normu.

Pieteicēja piedāvātās iegādes vērtības noteikšanas metodes nav izmantojamas, jo likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" tām nav konstatējamas analoģijas.

Tiesību norma, kas visobjektīvāk ļauj identificēt ēku iegādes vērtību, ir likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta septītā daļa, saskaņā ar kuru nekustamā īpašuma iegūšanas gadījumā, atjaunojot īpašuma tiesības, par iegūšanas (iegādes) vērtību uzskata minētā nekustamā īpašuma (aktuālo) kadastrālo vērtību. Šāda iegādes vērtības noteikšana ir līdzīga denacionalizēto namu, kuru būvniecība notikusi pirms Latvijas Republikas neatkarības atjaunošanas, vērtības noteikšanai, proti, izmantojot nekustamā īpašuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām piemērojamo vērtību, kas atbilst Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā fiksētajiem datiem. Šīs normas piemērošana pēc analoģijas ir personai labvēlīgākā, jo piedāvā objektīvāk aprēķināmo un labvēlīgāko nodokļa aprēķināšanas kārtību. Ievērojot minēto, nekustamā īpašuma sastāvā esošo ēku iegādes vērtība nosakāma ēku kadastrālās vērtības apmērā uz nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdi. Piemērojot šo normu, ēku iegādes vērtība nosakāma 2737 *euro* apmērā. Līdz ar to dienests ir nepareizi noteicis papildus maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli par pieteicēja ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas.

[3.5] Attiecībā uz nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā veiktajiem ieguldījumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta 5.^{1}daļā ir noteikts, ka tie ir dokumentāri pierādāmi izdevumi saistībā ar nekustamā īpašuma uzlabošanu un atjaunošanu, kas veikti pēc 1993.gada 1.decembra un nav atzīti par nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības izmaksām. Tā kā šī norma ir stājusies spēkā 2010.gada 6.jūnijā, likumdevējs bija paredzējis, ka nodokļu maksātājs spēs sniegt dokumentārus pierādījumus par laikposmu, kas pārsniedz minētā likuma 28.panta 4.punktā attaisnoto izdevumu apliecinošo dokumentu glabāšanai noteikto trīs gadu termiņu. Līdz ar to pieteicējam nav tiesiskās paļāvības atsaukties uz minētā trīs gadu termiņa beigām. Turklāt judikatūrā ir atzīts nodokļu maksātāja līdzdarbošanās pienākums pierādījumu savākšanā, ņemot vērā nodokļu maksātāja informētību par saviem ienākumiem, izdevumiem un citiem būtiskiem apstākļiem.

Izvērtējot pieteicēja paskaidrojumus un iesniegtos dokumentus, nav konstatējama objektīvu pierādījumu esība par nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu apjomu. Tā no 2014.gada 15.augusta atzinuma par nekustamā īpašuma tirgus vērtību konstatējams, ka pieteicējs ir veicis ēku rekonstrukciju un uzlabošanu, tomēr ēku faktiskais stāvoklis neatbilst Valsts zemes dienestā reģistrētajiem datiem un to pārbūve nav saskaņota normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā, turklāt lietas materiālos nav pierādījumu par ēku pārbūves veikšanas laiku un ieguldījumu apjomu. Pieteicējs nav ar pietiekamu rūpību izturējies pret ēku pārbūves legalizāciju un pienācīgu noformēšanu valsts reģistros, kas pietuvinātu ēku faktisko vērtību šajos reģistros noteiktajai vērtībai. Savukārt no ķīlas, kredītlīnijas un aizdevuma līgumiem izriet, ka kredīti izmantoti juridiskās personas saistību nodrošināšanai, nevis ēku pārbūvei, līdz ar to šie dokumenti nav izmantojami kā pierādījums pieteicēja ieguldījumiem ēku pārbūvē vai ar to izmantošanu saistītajiem izdevumiem.

[3.6] Attiecībā uz pieteicēja pienākumu iesniegt deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma konstatējams, ka pieteicējs ienākumus no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir guvis 2014.gada oktobrī (2000 *euro*) un novembrī (18 000 *euro*). Tādējādi saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 5.^{3}daļu pieteicējam deklarācija bija jāiesniedz līdz 2014.gada 15.novembrim un 15.decembrim, bet aprēķinātā nodokļa summa saskaņā ar 19.panta 3.^{2}daļu budžetā jāiemaksā ne vēlāk kā 15 dienu laikā no attiecīgo deklarāciju iesniegšanas dienas. Ņemot vērā apgabaltiesas noteikto nekustamā īpašuma iegādes vērtību, proti, 3153,90 *euro*, nav konstatējams pieteicēja pienākums papildus maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2014.gada oktobrī gūtajiem ienākumiem. Līdz ar to pieteicējam noteiktā iedzīvotāju ienākuma nodokļa nokavējuma nauda par laikposmu no 2014.gada 14.decembra ir nepamatota, savukārt no 2014.gada 30.decembra noteiktā nokavējuma nauda ir samazināma, ņemot vērā apgabaltiesas noteikto nekustamā īpašuma iegādes vērtību.

[4] Pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, pārsūdzot to pilnā apjomā. Kasācijas sūdzības pamatojumam pieteicējs ir norādījis šādus argumentus.

[4.1] Apgabaltiesa nepamatoti pievienojusies pirmās instances tiesas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta

interpretācijai. Nosakot prasību par nekustamā īpašuma piederību 60 un vairāk mēnešu laikposmā, likumdevējs dzīvesvietas deklarēšanas prasību ir ietvēris tieši šajā laikposmā no īpašuma tiesību reģistrācijas zemesgrāmatā dienas līdz tā atsavināšanai. Tiesas tiesību normas gramatiskā interpretācija neatbilst šī regulējuma mērķim, jo pieteicēja situācija, atsavinot nekustamo īpašumu, kas ilgstoši bijis viņa dzīvesvieta un joprojām ir ģimenes mājoklis, tiek pielīdzināta to personu situācijai, kuras regulāri pērk un pārdod nekustamos īpašumus vienīgi peļņas nolūkā. Likumdevēja nolūks bija ierobežot spekulatīvus darījumus ar nekustamajiem īpašumiem, kuri nav kvalificējami kā saimnieciskā darbība. Pieteicējs nav veicis spekulatīvus darījumus.

[4.2] Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā darījuma būtību, proti, tēva īpašumtiesību uz nekustamo īpašumu nodošana meitai, ko noteica kredīta pārformēšanas nepieciešamība. Ja īpašumtiesību pārejas tiesiskais pamats būtu dāvinājums vai mantošana, attiecīgais darījums nebūtu apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Ignorējot konkrētā darījuma būtību, ir notikusi formāla tiesību normu piemērošana, kas neatbilst taisnīguma prasībai.

[4.3] Neatbilstoši lietas faktiskajiem apstākļiem pēc analoģijas ir piemērota likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta septītā daļa. Analoģijas piemērošana iespējama gadījumos, kad nenoregulētā gadījuma faktiskie apstākļi līdzinās noregulētā gadījuma faktiskajiem apstākļiem, taču īpašuma tiesību atjaunošana un iegāde nav līdzīgi gadījumi, līdz ar to ir pārkāpts vienlīdzības princips. Nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanai būtu jāveic tiesību tālākveidošana, pašai tiesai radot tiesību normu konkrētā gadījuma izlemšanai un sasniedzot taisnīgāko un lietderīgāko rezultātu. Šāds rezultāts būtu panākams, izmantojot pieteicēja piedāvāto nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanu pēc vidējās darba samaksas un darbietilpības metodes, kura ļauj salīdzināt nekustamā īpašuma iegādes un pārdošanas vērtību.

[4.4] Apgabaltiesa nepamatoti nav attiecinājusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28.panta 4.punktā noteikto nodokļa maksātāja pienākumu uzglabāt izdevumus apliecinošus dokumentus vismaz trīs gadus pēc gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas uz minētā likuma 11.^{9}panta 5.^{1}daļā paredzētajiem dokumentāri pierādāmajiem izdevumiem saistībā ar nekustamā īpašuma uzlabošanu un atjaunošanu. Šis trīs gadu termiņš rada tiesisko paļāvību attiecībā uz minētos izdevumus apliecinošu pierādījumu glabāšanas laikposmu, citstarp tādēļ, ka līdz 2010.gadam likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" nebija paredzēts pienākums maksāt nodokli par nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtajiem ienākumiem. Apgabaltiesas nepareizā šī likuma 11.^{9}panta 5.^{1}daļas interpretācija ļauj domāt, ka likumdevējs apzināti vēlējies pieprasīt no nodokļu maksātāja tādu dokumentu glabāšanu, kuru viņam nebūs, un tādējādi palielināt ar nodokli apliekamo bāzi. Pieteicēja ieskatā, likumdevējam nav bijis šāda tiesiskas valsts pamatprincipiem pretēja mērķa. Turklāt likumdevējs nav paredzējis šai normai piešķirt atpakaļejošu spēku, nosakot dokumentu glabāšanas pienākumu laikposmā pirms šīs normas ieviešanas. Tas būtu pretrunā Oficiālo publikāciju un tiesiskās informācijas likuma 9.panta ceturtajai daļai, saskaņā ar kuru normatīvajam aktam nav atpakaļejoša spēka.

[4.5] Atzīstot, ka pieteicējs ir veicis ēku rekonstrukciju un uzlabošanu, apgabaltiesa vienlaikus nekonstatēja pierādījumus par šo ieguldījumu veikšanas laiku un apmēru. Tādējādi apgabaltiesa ir izdarījusi pretrunīgu secinājumu, no kura izriet, ka ēku rekonstrukcijas un uzlabošanas darbi ir veikti bez izdevumiem. Šāds pretrunīgs secinājums izdarīts tādēļ, ka apgabaltiesa nav ņēmusi vērā pieteicēja iesniegtos pierādījumus par izdevumiem (atzinumu, inventarizācijas lietu, 2004.gada 30.septembra aizdevuma līgumu, finanšu institūcijas „Altum" 2017.gada 13.februāra kredītoperācijas izziņu). Ja apgabaltiesa uzskatīja, ka pieteicēja iesniegtie dokumenti nepierāda ieguldījumu veikšanas laiku un apmēru, tai pašai saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 59.panta pirmo un otro daļu bija jāiegūst šī informācija. Apgabaltiesa nepamatoti nav ņēmusi vērā arī kredītsaistību izmaksas (kredīta un nokavējuma procenti un līgumsodi), it īpaši tādēļ, ka pieteicējs šīs kredītsaistības bija uzņēmies tikai tāpēc, lai saglabātu īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu, kas bija ieķīlāts juridiskās personas saistību nodrošināšanai. Lai gan minētās izmaksas tiešām nav uzskatāmas par ieguldījumu ēku pārbūvē, tomēr tās uzskatāmas par ieguldījumu īpašuma tiesību saglabāšanā.

[5] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, norādot šādus argumentus.

[5.1] Izskatāmajā lietā ir īstenojušies likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmās daļas piemērošanas nosacījumi, jo, pirmkārt, ēku iegādes vērtība ir pierādāma atbilstoši 1989.gada 5.septembra pirkuma līgumam, kurā tā ir noteikta 16 000 PSRS rubļu apmērā, un, otrkārt, šī vērtība ir nosakāma, pamatojoties uz lēmumā Nr. 1 noteikto PSRS rubļa un Latvijas rubļa attiecību (1 PSRS rublis = 1 Latvijas rublis) un lēmumā Nr. 5 noteikto Latvijas rubļa un lata attiecību (200 Latvijas rubļi = 1 lats). Šādā ēku iegādes vērtības noteikšanas metodē ir ņemtas vērā jebkuras naudas izteiksmē noteiktas lietas iegādes vērtības izmaiņas atkarībā no naudas vērtības, tāpēc šī metode izmantojama, nosakot pirms 1993.gada 12.februāra naudas reformām iegūta nekustamā īpašuma iegādes vērtību.

[5.2] Apgabaltiesas secinājums par atklāta likuma roba esību attiecībā uz īpašumu vērtības noteikšanu ir kļūdains, jo šāds robs nav konstatējams. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmajā daļā paredzētā kapitāla pieauguma noteikšana, no nekustamā īpašuma atsavināšanas cenas atskaitot tā iegādes vērtību, uzskatāma par pamatprincipu. Savukārt šī panta septītā daļa nosaka izņēmumu no minētā pamatprincipa, kas ir piemērojams īpašuma tiesību atjaunošanas gadījumos. Tātad izskatāmajā lietā aplūkotajā gadījumā, kad ir konstatējama un pierādāma nekustamā īpašuma vērtība, šis izņēmums un attiecīgi 11.^{9}panta septītā daļa nav piemērojama. Līdz ar to apgabaltiesa nepamatoti ir piemērojusi šo normu pēc analoģijas. Pirms analoģijas piemērošanas būtu jāizvērtē, vai attiecīgais jautājums nav atrisināms, pareizi interpretējot tiesību normas. Izskatāmajā lietā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmās daļas tiesiskais sastāvs aptver faktisko situāciju, kurā ir zināma nekustamā īpašuma vērtība. Tādējādi apgabaltiesa, nepareizi interpretējot iepriekš minēto normu, nepamatoti to nav piemērojusi.

[6] Paskaidrojumos par Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību pieteicējs norāda, ka tā ir noraidāma turpmāk minēto iemeslu dēļ. Dienests izmantojis nepareizu nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanas metodiku. Lietu vērtība nemainījās pēc citas valūtas ieviešanas valstī, bet gan pieprasījuma un piedāvājuma mijiedarbības rezultātā. Dienests ignorējis ekonomikas likumsakarības. Dienests, atsaucoties uz lēmumu Nr. 1 un lēmumu Nr. 5, pārkāpis likuma atrunas princips, jo minētie lēmumi nav normatīvie akti vai vispārējie tiesību principi. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmā daļa neparedz, ka aktīva iegādes vērtība būtu jānovērtē naudas izteiksmē, tas arī nav iespējams ekonomiskās nestabilitātes dēļ 1989.–2014.gadā. Kā naudas ekvivalents būtu izmantojams darba laiks un vidējā mēnešalga attiecīgajos periodos.

[7] Paskaidrojumos par pieteicēja kasācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka tā ir noraidāma turpmāk minēto iemeslu dēļ. Pieteicējs nepamatoti uzskata, ka viņš ir izpildījis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta prasības, jo lietas faktiskie apstākļi to neapstiprina. Nevar piekrist argumentam, ka, nosakot nekustamā īpašuma iegādes vērtību, būtu piemērojama tiesību tālākveidošanas metode, jo lietā ir pirkuma līgums, kas apliecina nekustamā īpašuma iegādes vērtību. Tiesa ir ņēmusi vērā pieteicēja iesniegtos pierādījumus par izdevumiem, taču, izvērtējot tos, pamatoti atzinusi, ka lietā nav objektīvu pierādījumu par to, kādā apjomā ir veikti ieguldījumi nekustamajā īpašumā.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudot to, vai apgabaltiesa pamatoti secinājusi, ka pieteicēja ienākumi no kapitāla pieauguma ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli,

Senāts atzīst, ka apgabaltiesa (ņemot vērā arī rajona tiesas sprieduma motīvus) likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33., 33.[1] un 34.[2]punktu ir interpretējusi atbilstoši Senāta judikatūrai un tādējādi, ņemot vērā lietā noskaidrotos faktiskos apstākļus, pareizi atzinusi, ka nav izpildījušies minētajās tiesību normās norādītie kritēriji izņēmuma piemērošanai. Senāts atbilstoši Administratīvā procesa likuma 349.panta ceturtajai daļai pievienojas apgabaltiesas sprieduma motivācijai šajā daļā un atkārtoti to nenorāda.

Senāts, interpretējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktu, ir atzinis, ka dzīvesvietas deklarēšanas kritērijs uzrāda likumdevēja mērķi atbrīvojumu attiecināt uz īpašumu, kas ir personas pamata dzīvesvieta (*Senāta 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr. SKA-26/2015 (A420521111) 8.punkts*). Tāpat Senāts, interpretējot strīdus normu, citstarp ņemot vērā arī likuma grozījumu anotāciju, uz kuru atsaukusies rajona tiesa šajā lietā, arī atzinis, ka radītā tiesiskā regulējuma sistēma par ienākumu no nekustamā īpašuma pārdošanas aplikšanas ar nodokli principā pilnībā neizslēdz gadījumus, kad nodoklis ir maksājams arī tad, ja pārdots savs mājoklis. Tādējādi arī gadījumos, kad nav konstatējama īpašuma pārdošana peļņas nolūkā vai īpašuma kā finanšu ieguldījuma pārdošana, bet arī neizpildās noteiktie kritēriji (par piederības ilgumu un dzīves vietas deklarēšanu), iestājas pienākums maksāt nodokli (*S e n ā t a 2017.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-253/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1228.A420271214.1.S) 6.punkts*).

Ievērojot minēto, nav pamatoti pieteicēja argumenti, ka likumdevēja mērķis bija aplikt ar nodokli tikai spekulatīvus darījumus. Tādējādi nav nozīmes arī pieteicēja argumentiem par nekustamā īpašuma atsavināšanu ģimenes ietvaros, kas izslēdz tā spekulatīvo raksturu. Senāts arī piekrīt apgabaltiesas apsvērumiem, ka, izvēloties noteikta darījuma veidu – nekustamā īpašuma pārdošanu –, kā rezultātā tiek gūti ienākumi, nodokļa maksātājam ir jārēķinās ar pienākumu maksāt nodokli. Apstāklis, ka nekustamais īpašums ir pārdots ģimenes loceklim, nemaina faktu par ienākumu gūšanu.

[9] No pieteicēja kasācijas sūdzības izriet uzskats, ka dzīvesvietas deklarēšanas prasība ir izpildīta, ja nodokļa maksātājs ir bijis deklarēts atsavinātajā nekustamajā īpašumā 12 mēnešus pēc kārtas jebkurā periodā no nekustamā īpašuma reģistrēšanas zemesgrāmatā brīža līdz brīdim, kad nekustamais īpašums tiek atsavināts.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkts redakcijā, kas bija spēkā nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdī, noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus pēc kārtas (*minētajā 60 mēnešu periodā*) *līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai* ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese).

No normas teksta *expressis verbis* izriet, ka 12 mēnešu kritērijs ir saistīts tieši ar 60 mēnešu periodu, nevis jebkuru periodu, kad nekustamais īpašums ir bijis nodokļu maksātāja īpašumā. Tāpat no normas teksta izriet, ka abi šie periodi ir saistīti ar atsavināšanas līguma noslēgšanas dienu.

Pie šāda secinājuma Senāts ir nonācis jau iepriekš, tulkojot minēto tiesību normu redakcijā, kas tiešā tekstā vēl neparedzēja, ka 12 mēnešu periodam ir jāiekļaujas 60 mēnešu periodā. Proti, skaidrojot deklarētās dzīvesvietas un nekustamā īpašuma piederības laikposmu saistību, Senāts, pievienojoties zemākas instances tiesas sprieduma motīviem, atzina, ka 12 mēnešu deklarētās dzīvesvietas periods ir saistīts un ietilpst 60 mēnešu īpašuma periodā un šie periodi ir saistīti ar atsavināšanas līguma noslēgšanas dienu (*Senāta 2015.gada 30.marta spriedums lietā Nr. SKA?26/2015 (A420521111)*).

Tātad nekustamajam īpašumam ir jābūt nodokļa maksātāja īpašumā vismaz 60 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai, un nodokļa maksātājam ir jābūt deklarētam šajā īpašumā vismaz 12 mēnešus pēc kārtas minētajā 60 mēnešu periodā.

Turklāt ir jāuzsver, ka šim 12 mēnešu periodam nav jānoslēdzas līdz ar atsavināšanas līguma noslēgšanu, kā to nepareizi atzinusi apgabaltiesa (kas gan nekādi nav ietekmējis apgabaltiesas galīgo secinājumu pareizību). Tie var būt jebkuri 12 mēneši pēdējo 60 mēnešu laikā līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai. Minētais izriet gan no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta teksta, kur aiz kritērija „vismaz 12 mēnešus pēc kārtas" ietverta skaidrojoša piezīme „minētajā 60 mēnešu periodā", gan arī no noteikumu Nr. 899 45.punkta, kas paredz, ka, piemērojot likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu, tajā minētais laikposms, kad nekustamais īpašums bijis personas deklarētā dzīvesvieta (12 mēneši), ir jebkuri 12 mēneši pēdējo 60 mēnešu laikā līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai.

[10] Ievērojot to, ka uz pieteicēju nav attiecināmi izņēmumi no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākuma, tālāk ir pārbaudāms, vai apgabaltiesa ir pareizi piemērojusi tiesību normas, kas reglamentē ienākuma no kapitāla noteikšanu.

Izskatāmajā lietā ir pirkuma līgums un tajā ir norādīta nekustamā īpašuma (ēku) pirkuma maksa. Taču apgabaltiesa atzinusi, ka padomju laikā iegādāta nekustamā īpašuma vērtību nevar noteikt, PSRS rubļus konvertējot Latvijas latos, tādējādi pirkuma līgumā norādītā pirkuma maksa neatspoguļo pareizu ēku iegādes vērtību un līdz ar to tā nav izmantojama aprēķiniem. Šādos apstākļos apgabaltiesa uzskatījusi, ka ēku iegādes vērtības noteikšanai pēc analoģijas ir piemērojama likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.[9]panta septītā daļa.

Valsts ieņēmumu dienests tam nepiekrīt, uzskatot, ka ir īstenojušies likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.[9]panta pirmās daļas piemērošanas nosacījumi.

[11] Kapitāla pieauguma noteikšana iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas mērķiem ir regulēta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.[9]pantā. Panta pirmajā daļā ir formulēts kapitāla pieauguma noteikšanas vispārējais princips, saskaņā ar kuru šo pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā (*Senāta 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr. SKA?26/2015 (A420521111) 12.punkts*). 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 (*Senāta 2017.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-214/2017 (A420558612) 7.punkts; 2020.gada 10.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-65/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0710.A420344115.3.S) 10.punkts*).

Tātad vispārīgi var piekrist Valsts ieņēmumu dienestam, ka šajā lietā būtu piemērojama likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.[9]panta pirmā daļa, jo lietā ir pirkuma līgums un tajā ir norādīta ēku iegādes cena. Tomēr šajā lietā ir jāņem vērā, ka ēkas ir iegādātas padomju laikā (tātad pavisam citos – plānveida – ekonomikas apstākļos) un pirkuma līgumā norādītā pirkuma cena ir noteikta PSRS rubļos. Līdz ar to tādos apstākļos, kādi ir šajā lietā, ir jāatrod piemērots instruments ēku iegādes vērtības noteikšanai.

Šim mērķim ir jāņem vērā, ka pirkuma līgumā norādītā nekustamā īpašuma iegādes cena ir nekustamā īpašuma iegādes vērtības ekvivalents naudā, par ko līguma slēdzējas puses ir vienojušās. Citiem vārdiem, pirkuma maksa naudā atspoguļo to, kā līguma slēdzējas puses ir novērtējušas līguma priekšmeta vērtību līguma slēgšanas brīdī. Novērtējot līguma priekšmeta vērtību naudā, būtiska loma ir naudas vērtībai jeb pirktspējai konkrētā laikā. Tādējādi instrumentam, kas tiek izvēlēts, būtu jāatspoguļo naudas vērtība, kāda tā bija laikā, kad nekustamais īpašums tika iegādāts.

Dienests kā instrumentu ēku iegādes vērtības noteikšanai ir izmantojis valūtas konvertāciju un PSRS rubļus konvertējis latos, izmantojot 1992.–

1993.gadā Latvijas Republikā īstenotās naudas reformas ietvaros noteikto maiņas kursu (lēmumā Nr. 1 noteiktais apmaiņas kurss pret Latvijas rubļiem 1:1 un lēmumā Nr. 5 noteiktais apmaiņas kurss pret latiem 200:1).

Kā izriet no lēmuma Nr. 1 1.punkta, Latvijas rubļi kā Latvijas Bankas pagaidu naudaszīmes tika izlaisti apgrozībā sakarā ar skaidrās naudas nepietiekamību Latvijas Republikā. Skaidrās naudas nepietiekamība bija skaidrojama ar 1992.gada sākumā Krievijas īstenoto finansiālo blokādi un straujo cenu un algu pieaugumu. 1992.gada pirmajos četros mēnešos Latvijā bija jūtama apgrozībā esošā Krievijas rubļa inflācija un skaidrās naudas nepietiekamība. Latvijas Banka nevarēja ietekmēt naudas apgrozību valstī, jo apgrozībā bija kaimiņvalstī emitēta nauda un situācija bija pilnībā atkarīga no attiecībām ar Krievijas Centrālo banku, proti, no iespējām saņemt (nopirkt) no tās skaidru naudu, kā arī kredītresursus. Vienīgā reālā izeja no radušās situācijas bija Latvijas pagaidu naudas – Latvijas rubļa – laišana apgrozībā. Latvijas rubļi (LVR) tika laisti apgrozībā, sākot ar 1992.gada 7.maiju, paralēli esošajām PSRS Valsts bankas un Krievijas Federācijas naudas zīmēm (SUR) attiecībā 1:1 (*Latvijas Bankas 1992.gada pārskata sadaļa „Naudas politika un Latvijas ekonomiskā situācija. Latvijas rublis pret Krievijas rubli", 6.lp., pieejams: https://datnes.latvijasbanka.lv/gada/GP/LB_GP_1992.pdf*).

Turpinot naudas reformu, ar lēmumu Nr. 5 no 1993.gada 5.marta apgrozībā tika ieviests Latvijas lats. Tā vērtība tika noteikta, ņemot vērā tobrīd pastāvošos valūtu kursus: 1 USD = 178 LVR un 1 DEM = 55 LVR. Tika noteikta arī lata vērtība: 1 LVL = 200 LVR un 5 LVL = 1000 LVR (*Vaidere I. „Starptautiskās valūtas attiecības", 29.lp., pieejams: https://www.inese-vaidere.lv/wp-content/uploads/2017/04/Starpatutiskas_Valutas_attiecibas-I-Vaidere.pdf*). Latvijas rubļus izņēma no apgrozības 1993.gada 18.oktobrī. 1994.gada 12.februārī Latvijas Banka latu piesaistīja SDR valūtu grozam, nosakot, ka 1 SDR atbilst 0.7997 latiem (*Latvijas Bankas publikācija „Latu ieviesa pakāpeniski", pieejama: https://www.bank.lv/komentari/403-publikacijas/averss-un-reverss/4506-latu-ieviesa-pakapeniski*).

Tādējādi 1992.–1994.gadā īstenotās naudas reformas mērķis bija Latvijas ekonomiskās patstāvības nodrošināšana un pāreja uz tirgus ekonomiku, vispirms ieviešot pagaidu maksāšanas līdzekli Latvijas rubli un pēc tam nacionālo valūtu – latu. Pagaidu valūtas maiņas kurss attiecībā pret apgrozībā esošajiem PSRS un Krievijas rubļiem tika noteikts straujas inflācijas un naudas pirktspējas samazināšanās kontekstā, savukārt Latvijas lata vērtība tika piesaistīta ārvalstu valūtu grozam.

No iepriekš minētā var secināt, ka naudas reformas laikā izmantotais PSRS rubļa maiņas kurss tika noteikts atšķirīgiem mērķiem un tas neatspoguļo ēku iegādei izmantoto naudas līdzekļu pirktspēju to iegādes brīdī. Līdz ar to apgabaltiesa pamatoti atzinusi, ka šāds instruments nav izmantojams ēku iegādes vērtības noteikšanai.

Turklāt Latvijas Banka un Centrālās statistikas pārvalde ir sniegusi informāciju (*lietas 233.–234.lp.*) par to, vai pastāv kāda aprēķinu metode, kura dod iespēju sasniegt jēgpilnu rezultātu, proti, noteikt 1989.gadā iegādātu ēku pirkšanas cenu mūsdienu valūtā. Latvijas Banka norādīja uz metodi, saskaņā ar kuru tiek salīdzināta atšķirīgu laika periodu patēriņa preču un pakalpojuma groza vērtība. Taču Centrālā statistikas pārvalde papildus tam, ka patēriņa cenu indeksa noteikšanai ir nepieciešams rūpīgi izvērtēt patēriņa cenu attīstības dinamikas pielīdzināšanu nekustamo īpašumu cenu pieaugumam attiecīgā periodā (ņemot vērā iedzīvotāju izdevumu struktūras un līdz ar to arī patēriņa groza sastāva izmaiņas laika gaitā, patēriņa cenu indeksa apkopošanas mērķi, kā arī perioda garumu), norādījusi arī uz to, ka Centrālā statistikas pārvalde regulārus ikmēneša patēriņa cenu indeksa aprēķinus veic kopš 1991.gada un tādēļ tās rīcībā nav datu par 1989.gadu.

Ievērojot to, ka piemērotais instruments ēku iegādes vērtības noteikšanai nav atbilstošs, kā arī to, ka citu metožu piemērošanai nav nepieciešamo datu, par pamatotu atzīstams apgabaltiesas secinājums, ka lietā nav iespējams noteikt pareizu nekustamā īpašuma sastāvā esošo ēku iegādes vērtību un citu ar ēku iegūšanu saistīto izdevumu vērtību. Līdz ar to pirkuma līgumā norādītā ēku iegādes vērtība nav izmantojama aprēķiniem. Tas noved pie secinājuma, ka lietā nav iespējams piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmo daļu, jo iztrūkst tās piemērošanai nepieciešamo elementu.

Līdz ar to apgabaltiesas spriedums šajā daļā ir pareizs, savukārt Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība ir noraidāma.

[12] Pieteicējs, uzskatot, ka likums neparedz nekustamā īpašuma iegādes vērtību obligāti noteikt naudas izteiksmē, piedāvā savu metodi ēku iegādes vērtības noteikšanai, proti, izmantojot vidējās darba samaksas un darbietilpības metodi, kura ļaujot salīdzināt nekustamā īpašuma iegādes un pārdošanas vērtību. Taču Senāts pretēji pieteicējam norāda, ka ēku iegādes vērtība ir nosakāma naudā, nevis ņemot vērā darbietilpību. Arī ēku pārdevējs un pircējs (pieteicējs) ēku pārdošanas vērtību ir novērtējuši naudā. Līdz ar to, kā tas minēts iepriekš, ir nepieciešams noteikt naudas vērtību, ko nav iespējams noteikt, izmantojot datus par to, cik ilgi bija jāstrādā, lai nopelnītu 16 000 PSRS rubļus. Līdz ar to pieteicēja piedāvātā metode nevar novest pie ēku iegādes vērtības noteikšanas.

[13] Apgabaltiesa atzinusi, ka likums neregulē to, kā būtu nosakāma nekustamā īpašuma iegādes vērtība situācijā, kad nekustamais īpašums iegādāts pirms naudas reformām, kuru rezultātā naudas vērtība samazinājusies 200 reizes, un maksātāja rīcībā ir nekustamā īpašuma iegādes vērtību apliecinoši dokumenti. Līdz ar to apgabaltiesa konstatēto likuma robu aizpildījusi ar analoģiju, piemērojot konkrētajam gadījumam līdzīgāko normu, proti, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta septīto daļu. Tādējādi apgabaltiesa, nosakot ēku iegādes vērtību, izmantojusi ēku kadastrālo vērtību nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdī.

Senāts turpmāk minēto iemeslu dēļ atzīst, ka apgabaltiesa ir nepareizi izvēlējusies piemērojamo tiesību normu.

[14] Apgabaltiesa savu izvēli par piemērojamo tiesību normu pamatojusi ar apsvērumu par pieteicējam labvēlīgāko risinājumu, kā arī ar uzskatu par to, ka šādi noteikta ēku iegādes vērtība visobjektīvāk atspoguļos konkrēto ēku vērtību, jo līdzīgi tiek aprēķināta arī denacionalizēto namu vērtība, kuru būvniecība notikusi pirms Latvijas Republikas neatkarības atjaunošanas. Taču, izvēloties, apgabaltiesas ieskatā, līdzīgāko tiesību normu, apgabaltiesa nav identificējusi noteicošās pazīmes, pēc kurām būtu salīdzināmi tiesību normās noregulētie dzīves gadījumi ar izskatāmās lietas apstākļiem. Apgabaltiesa tiesību normu pēc būtības izvēlējusies, tikai ņemot vērā to, kādu mērķi tā vēlas sasniegt. Tomēr šādi apsvērumi nevar būt analoģijas piemērošanas pamatā.

Senāts norāda, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}pantā ir reglamentētas vairākas situācijas, kā ir nosakāma kapitāla iegādes vērtība. Lai šīs normas pēc analoģijas piemērotu citam – šajās normās nenoregulētam – dzīves gadījumam, ir jānoskaidro, kādi ir bijuši likumdevēja apsvērumi, reglamentējot kārtību, kādā ir nosakāma kapitāla iegādes vērtība, un ko tieši likumdevējs ir noregulējis, kas citstarp izsecināms no tiesību normu sistēmas.

[15] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta (*redakcijā, kas bija spēkā ēku atsavināšanas brīdī 2014.gadā*) ceturtā daļa noteic: ja kapitāla aktīvs iegūts mantojuma ceļā, par tā iegādes vērtību uzskata attiecīgi mantojuma masā ietilpstošā norādītā konkrētā kapitāla aktīva vērtību. Ja kapitāla aktīvs iegūts uz dāvinājuma līguma pamata, par tā iegādes vērtību uzskata attiecīgi dāvinājuma līgumā norādītā konkrētā kapitāla aktīva vērtību, kas nav lielāka par kapitāla aktīva atsavināšanas cenu.

Savukārt noteikumu Nr. 899 87.punkts paredz, ka, piemērojot likuma 11.^{9}panta ceturto daļu, ja dāvinājuma līgumā vai mantojuma masā nav norādīta konkrētā nekustamā īpašuma vērtība, tad: 87.1. 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, ja nekustamais īpašums iegūts līdz 2000.gada 31.decembrim; 87.2. 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.

Likuma 11.^{9}panta septītā daļa paredz: ja nekustamais īpašums iegūts, atjaunojot īpašuma tiesības, tad par iegūšanas (iegādes) vērtību uzskata minētā nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību (aktuālo).

Panta 7.^{1}daļa noteic: 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, kura koriģēta, kadastrālo vērtību dalot ar Centrālās statistikas pārvaldes noteikto katra gada patēriņa cenu indeksu par pēdējiem 10 gadiem pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas.

Atbilstoši panta 7.^{2}daļai, 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.

Savukārt panta 7.^{3}daļa paredz: ja nekustamais īpašums iegūts uz dāvinājuma līguma pamata no fiziskās personas, kuru ar maksātāju saista laulība vai radniecība līdz trešajai pakāpei Civillikuma izpratnē, un nekustamais īpašums tiek atsavināts 60 mēnešu laikā pēc tā reģistrācijas zemesgrāmatā uz maksātāja vārda, par tā iegādes vērtību uzskata konkrētā nekustamā īpašuma: 1) vērtību, par kādu dāvinātājs šo nekustamo īpašumu iegādājies, ja tas iegādāts pēc 2000.gada 31.decembra un maksātāja rīcībā ir dokumenti, kas pierāda nekustamā īpašuma iegādes vērtību; 2) aktuālo kadastrālo vērtību gadā, kad nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā uz dāvinātāja vārda, ja tas iegādāts pēc 2000.gada 31.decembra un maksātāja rīcībā nav dokumentu, kas pierāda nekustamā īpašuma iegādes vērtību; 3) aktuālo 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, ja nekustamo īpašumu dāvinātājs ieguvis līdz 2000.gada 31.decembrim.

[16] Kā redzams no minētajām normām, likumdevējs ir īpaši noregulējis nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanas kārtību gadījumos, kad nekustamais īpašums ir iegūts bez atlīdzības (mantojums, dāvinājums, īpašuma tiesību atjaunošana).

Tālāk likums noregulē to, kāda vērtība minētajos nekustamā īpašuma iegūšanas gadījumos ir piemērojama atkarībā no iegūšanas veida. Ja nekustamais īpašums iegūts, atjaunojot īpašuma tiesības, tad ir piemērojama kadastrālā vērtība. Savukārt attiecībā uz mantojumu un dāvinājumu likumdevējs noteicis, ka ir jāpiemēro attiecīgajos dokumentos norādītā nekustamā īpašuma vērtība.

Attiecībā uz gadījumiem, kad vispārīgi nekustamā īpašuma iegādes vērtībai vajadzētu būtu izsecināmai no dokumentiem, likumā un tam pakārtotajos noteikumos ir paredzēts, ka gadījumā, ja nodokļu maksātāja rīcībā nav dokumentu, kas apliecina nekustamā īpašuma iegādes vērtību vai arī no esošajiem dokumentiem tā nav izsecināma, tad ir piemērojama nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība.

Attiecībā uz gadījumiem, kad nekustamā īpašuma iegādes vērtība nav izsecināma no dokumentiem vai dokumenti nav pieejami, likumdevējs atkarībā no tā, kad nekustamais īpašums ir iegūts (līdz 2000.gada 31.decembrim vai pēc), ir precizējis, kāda kadastrālā vērtība ir piemērojama (nekustamā īpašuma iegūšanas vai atsavināšanas gadā spēkā esošā kadastrālā vērtība, vai arī nodošanas ekspluatācijā gadā). Ja īpašums iegūts pirms 2000.gada 31.decembra, tad ir piemērojama kadastrālā vērtība, kas ir spēkā nekustamā īpašuma atsavināšanas gadā, bet, ja īpašums iegūts pēc 2000.gada 31.decembra, tad ir piemērojama kadastrālā vērtība, kas bija spēkā nekustamā īpašuma iegūšanas gadā. Ja īpašums nodots ekspluatācijā pēc 2001.gada 1.janvāra, tad ir izmantojama kadastrālā vērtība, kas ir spēkā īpašuma nodošanas ekspluatācijā gadā.

Tālāk likumdevējs ir precizējis: ja ir piemērojama kadastrālā vērtība, kas ir spēkā nekustamā īpašuma atsavināšanas gadā, tad šī kadastrālā vērtība ir koriģējama, kadastrālo vērtību dalot ar Centrālās statistikas pārvaldes noteikto katra gada patēriņa cenu indeksu par pēdējiem 10 gadiem pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas.

Apkopojot minēto, vispirms ir jāuzsver no iepriekš minētajām normām izsecināmais, ka kadastrālā vērtība kā pamats nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanai visos gadījumos ir noteikta tā iemesla dēļ, ka nav pieejama iegādes vērtība. Katrā ziņā no minēto tiesību normu sistēmas nav izsecināms likumdevēja mērķis panākt, lai nekustamā īpašuma vērtība būtu pietuvināta tādu ēku vērtībai, kuru būvniecība ir notikusi pirms Latvijas Republikas neatkarības atjaunošanas. Līdz ar to šādu kritēriju nevar izmantot, izvēloties piemērojamo tiesību normu.

Tā kā minētās normas paredz vairākus gadījumus, kad kā nekustamā īpašuma iegādes vērtība ir piemērojama kadastrālā vērtība, tad, izvēloties līdzīgāko, ir jānovērtē specifiskie apstākļi, kas liek piemērot kadastrālo vērtību atbilstoši konkrētajai tiesību normai, un jāsalīdzina šie apstākļi ar izskatāmās lietas dzīves gadījumu. Kā tas redzams no iepriekš minētā, likumdevējs specifiski izdalījis divas situācijas: pirmā ir tad, kad jau pats īpašuma ieguves veids nosaka nepieciešamību piemērot kadastrālo vērtību (īpašuma tiesību atjaunošana); otrā – kad vispārīgi nekustamā īpašuma iegādes vērtībai vajadzētu būtu izsecināmai no dokumentiem, taču dokumentos šī vērtība nav norādīta vai arī dokumenti nav pieejami.

Izskatāmās lietas apstākļiem atbilst otrā situācija, jo konkrētajā gadījumā dokumenti pastāv, taču no tiem nav izsecināma ēku iegādes vērtība. Ievērojot minēto, kā arī to, ka pieteicējs ēkas iegādājies pirms 2000.gada 31.decembra, ir piemērojama likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 11.^{9}panta 7.^{1}daļa, kas paredz kadastrālās vērtības korekciju, ko apgabaltiesa, piemērojot panta septīto daļu, nav ņēmusi vērā.

[17] Lai arī iepriekš minētā kontekstā tam vairs nav nozīmes, tomēr Senāts vērš uzmanību arī uz tādu apstākli, ka likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 11.^{9}panta septītā daļa atšķirībā no citām šo jautājumu regulējošajām normām skaidri nenoteic, kura no kadastrālajām vērtībām – īpašuma iegūšanas vai atsavināšanas brīdī spēkā esošā – ir piemērojama. Ņemot vērā to, ka likuma 11.^{9}panta septītā daļa tā sākotnējā redakcijā līdz 2010.gada 13.maija likuma grozījumiem, kas stājās spēkā 2010.gada 9.jūnijā, apvienoja panta septīto un 7.^{1}daļu (proti, 7.^{1}daļā ietvertais nosacījums bija attiecināms uz septītajā daļā minēto), nav izslēgts, ka arī šajā – īpašuma tiesību atjaunošanas – gadījumā ir jāvadās no citām šajā pantā minētajām tiesību normām, lai precizētu kritērijus, pēc kādiem noteikt, tieši kura kadastrālā vērtība ir piemērojama un secīgi – vai tā ir koriģējama atbilstoši normās noteiktajam.

[18] Lietā ir strīds arī par ieguldījumiem nekustamā īpašuma turēšanas laikā. Pārbaudot pieteicēja kasācijas sūdzības argumentus šai sakarā, Senāts atzīst, ka tie pēc būtības ir vērsti uz pierādījumu pārvērtēšanu. Proti, apgabaltiesa ir vērtējusi visus pieteicēja norādītos pierādījumus, taču šī vērtējuma

rezultātā atzinusi, ka tie neapliecina ne ieguldījumu veikšanas laiku, ne arī apjomu. Pieteicējs nenorāda uz procesuālām kļūdām pierādījumu vērtēšanā, vienīgi norāda uz to, ka tiesa nav ņēmusi vērā pieteicēja iesniegtos pierādījumus.

Apgabaltiesa pamatoti nav ņēmusi vērā kredītu, kas ņemts juridiskās personas saistību nodrošināšanai, jo ienākumu no kapitāla pieauguma var samazināt par kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā, nevis par izdevumiem, kas radušies citu pieteicēja uzņemto saistību rezultātā, kas, iespējams, apdraudējušas pieteicēja īpašuma tiesības.

Pieteicējs norāda uz objektīvās izmeklēšanas principu, saskaņā ar kuru tiesai pašai bija jāiegūst pierādījumi par ieguldījumu veikšanas laiku un apmēru. Taču, ievērojot to, ka no pieteicēja tiek prasīti pierādījumi par viņa izdevumiem, kas taisīti viņa īpašumam, tad tikai pašam pieteicējam vislabāk ir zināms, vai un kad ir veikti ieguldījumi, kādā apmērā tie veikti, kāda veida ieguldījums tas ir bijis, vai un kādi pierādījumi ir viņa rīcībā. Tas noteic to, ka tieši pieteicējam ir pienākums aktīvi līdzdarboties procesā un jāiesniedz visi pieejamie pierādījumi.

Senāts piekrīt, ka nodokļu maksātājam nav likumā noteikta pienākuma neierobežoti ilgu laiku glabāt dokumentus, kuri, iespējams, nākotnē varētu pierādīt kādus faktus. Tāpat arī pieteicējs pareizi norāda, ka sākotnēji likumdevējs nebija paredzējis skaidri noteiktu pienākumu maksāt nodokli par ienākumu no kapitāla pieauguma. Tajā pašā laikā tas uzreiz nenozīmē, ka nodokļu maksātājs var prasīt jebkādu izdevumu atzīšanu un ka nodokļu administrācijai ir pienākums samazināt apliekamo ienākumu par jebkādiem izdevumiem, pat ja tie nav nekādi pierādīti. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta 5.^{1}daļai personai ir jāspēj iesniegt dokumentārus pierādījumus, kas apstiprina ne vien nekustamā īpašuma uzlabošanas vai atjaunošanas faktu, bet ar to tieši saistītu izdevumu apmēru. Turklāt nodokļa maksātājam ir jāpierāda, ka šie izdevumi ir radušies tieši viņam. Vienlaikus likums nenoteic samaksas fakta pierādīšanu tikai ar kādiem noteiktiem pierādīšanas līdzekļiem. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta otrajai daļai nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Tādējādi par pierādījumiem var kalpot ne tikai, piemēram, čeki, pavadzīmes u.tml., bet arī citi pierādījumi, kuru kopums kopsakarā ar nodokļa maksātāja konsekventiem paskaidrojumiem par veiktajiem ieguldījumiem, par darbu norisi, par darbu un materiālu apmaksas apstākļiem u.tml. ļautu tiesai izdarīt secinājumu, ka ir ticams nodokļa maksātāja ieguldījumu apmērs un ka šie izdevumi radušies konkrētai personai (sal. *Senāta 2017.gada 13.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-679/2017 (A42699208) 8.punkts; Senāta 2016.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-24/2016 (A42869809) 8.punkts*). Tas nozīmē, ka pieteicējs varēja pierādīt savus izdevumus ne tikai ar tādiem attaisnojuma dokumentiem, kuru glabāšanu reglamentē nodokļu likumi, bet arī ar tādiem pierādījumiem, kas netieši, bet ticami pierāda pieteicēja ieguldījumu apmēru.

Ievērojot minēto, šis pieteicēja arguments nerada šaubas par apgabaltiesas sprieduma pamatotību šajā daļā.

[19] Lai arī apgabaltiesas spriedums pamatā ir pareizs, tomēr, ievērojot to, ka apgabaltiesa, nosakot ēku iegādes vērtību, nepareizi noteikusi piemērojamo tiesību normu, spriedums ir atceļams. Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība, kurā ir iebildumi vienīgi par to, ka lietā netiek piemērota likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmā daļa, ir noraidāma. Savukārt pieteicēja kasācijas sūdzība, kurā pieteicējs, lai arī uz nepareiziem pamatiem, tomēr ir iebildis par tiesas piemēroto tiesību normu, nosakot ēku iegādes vērtību, ir apmierināma.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 15.marta spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai.
atmaksāt /pers. A/ drošības naudu 70 *euro*.
Spriedums nav pārsūdzams.

Dz.Amerika A.Guļāns R.Vīduša