



Lieta Nr.A42787909
SKA-355/2013

SPRIEDUMS

Rīgā 2013.gada 9.jūlijā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

senatore V.Kakste

senators A.Guļāns

senators J.Neimanis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz V.P. pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 8.aprīļa lēmuma Nr.19.1/8315 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2012.gada 3.oktobra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējam V.P. iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2005. un 2006.gadu. Tā rezultātā samaksai budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 3278,05, soda nauda Ls 1639,03 un nokavējuma nauda Ls 1063,37, kā arī samazināta 2005.gada deklarācijā uzrādītā nodokļa pārmaksa par Ls 37,52 un saistībā ar minēto aprēķināta soda nauda Ls 18,76. Galīgais lēmums iestādē ir Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 8.aprīļa lēmums Nr.19.1/8315.

[2] Pieteicējs iesniedza tiesā pieteikumu par lēmuma atcelšanu. Ar Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 14.septembra spriedumu pieteikums apmierināts daļā par iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2005.gadu Ls 1312,85, soda naudu Ls 656,43 un nokavējuma naudu Ls 569,12, kā arī samazināta nodokļa pārmaksa par Ls 37,52 un ar to aprēķinātā soda nauda Ls 18,76 apmērā. Pārējā daļā pieteikums noraidīts.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2012.gada 3.oktobra spriedumu atstāja spēkā iestādes lēmumu daļā, ar kuru pieteicējam samazināta nodokļu pārmaksa Ls 37,52, noteikta soda nauda Ls 18,76, noteikts samaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 3028,05, soda naudu Ls 1514,02 un nokavējuma naudu Ls 406,19. Pārējā daļā iestādes lēmums atcelts. Spriedumā pieteikuma apmierinātajā daļā norādīts tālāk minētais.

[3.1] Pieteicējs ir guvis ienākumus Ls 19 000 no dzīvokļa pārdošanas. No šiem ienākumiem jāatskaita izdevumi, kas pieteicējam radās saistībā ar dzīvokļa iegādi.

Nav strīda par to, ka pieteicējs ir samaksājis dzīvokļa privatizācijai nepieciešamos izdevumus Ls 2139,2. Tādējādi pieteicēja apliekamie ienākumi ir samazināmi par šo summu. Strīds ir par to, vai pieteicējam ir bijuši izdevumi Ls 10 000, kas radušies kā maksājums dzīvokļa īrnieci *F.S.* par tiesību privatizēt dzīvokli nodošanu pieteicējam.

Privatizācijas tiesību nodošana citai personai pēc sava rakstura ir pielīdzināma īpašuma atsavināšanai. No lietas materiāliem neizriet, ka *F.S.* būtu pamats pieteicējam uzdāvināt privatizācijas tiesības. Līdz ar to jau paša darījuma būtība norāda uz to, ka vajadzēja būt maksai par dzīvokļa privatizācijas tiesību iegūšanu. Pieteicēja norādītā summa Ls 10 000 par dzīvokli ir atzīstama par ticamu, ņemot vērā, ka dzīvoklis atrodas Daugavpils pilsētas centrā.

Liecinieku *I.K.*, *O.K.*, *G.K.* liecības apliecina, ka *F.S.* piekrita pārdot dzīvokli un pārcelties uz dzīvi pie šīs ģimenes, kura uzņēmās rūpes par viņu. Lieciniece *G.K.* citstarp liecināja, ka pēc pārcelšanās *F.S.* uzreiz iedeva viņai Ls 2000, bet pēc *F.S.* nāves tika sadalīti Ls 7000. Liecinieks *O.K.* liecināja, ka, tā kā viņam nebija pieredzes dzīvokļu privatizācijas un pārdošanas jautājumos, viņš lūdzis palīdzību pieteicējam. Vienojušies, ka dzīvokļa pārdošanas cena būs Ls 10 000. Tā tikusi samaksāta pa daļām (divas reizes pa Ls 5000). Līdzīgas liecības sniedza arī *I.K.* Liecības kopumā norāda, ka pirkuma summa bija norunāta Ls 10 000, kas arī tika samaksāta. Liecinieks *O.K.* arī norādīja, ka piedalījās

darījuma noslēgšanā un faktiski pārstāvēja *F.S.* intereses, tostarp vienojās par cenu ar pieteicēju.

Nav pamata neticēt liecinieku liecībām, jo liecības ir detalizētas un saskanīgas, kā arī nav atrodami argumenti, kas norādītu uz šaubām par liecinieku liecību patiesumu. *G.K., I.K., O.K.* kopumā uzņēmās rūpes par *F.S.*, proti, piekrita, ka *F.S.* dzīvos pie lieciniekiem pēc dzīvokļa pārdošanas. Par ticamu atzīstams, ka šāda piekrišana tika dota vienlaicīgi ar privatizācijas tiesību atdošanu pieteicējam. Darījuma slēgšanas loģika ļauj atzīt par ticamu, ka liecinieki bija iesaistīti dzīvokļa pārdošanas darījumā un zināja gan darījuma slēgšanas apstākļus, gan arī darījuma summu. Pretējā gadījumā nav atrodams saprātīgs izskaidrojums, kādā veidā bez šo personu piekrišanas varēja notikt *F.S.* dzīvesvietas maiņa.

Pieteicējs konsekventi, sākot jau ar audita sākuma sarunas protokolu, norāda, ka kopējie izdevumi ir aptuveni Ls 12 000. Tādējādi palielinās ticamība, ka sniegtie paskaidrojumi ir patiesi.

[3.2] Nokavējuma nauda aprēķināta, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 31.³panta pirmo daļu redakcijā, kas stājās spēkā 2007.gada 11.decembrī.

Ievērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 31.³pantu redakcijā, kas bija spēkā, kad pieteicējam radās pienākums samaksāt budžetā nodokli par 2005.gadu, 2007.gada 8.novembra grozījumus šajā pantā, kā arī Senāta praksē atzīto, ka nokavējuma naudas aprēķins ir pieļaujams tikai līdz ar 2007.gada 8.novembra grozījumu likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” spēkā stāšanās brīdi (*sk., piemēram, 2011.gada 14.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-245/2011 18.punktu, 2011.gada 1.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-107/2011 12.-17.punktu*), lēmums daļā, ar kuru pieteicējam aprēķināta nokavējuma nauda par 2005.gadā gūtajiem ienākumiem par laiku līdz 2007.gada 10.decembrim, nav pamatots. Nokavējuma nauda ir aprēķināma par periodu no 2007.gada 10.decembra līdz 2008.gada 2.septembrim.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu pieteikuma apmierinātajā daļā. Kasācijas sūdzībā norādīts tālāk minētais.

[4.1] Nav pamatots tiesas atzītais, ka Ls 10 000 pieskaitāmi izdevumiem, kas radās saistībā ar dzīvokļa iegādi.

No Ministru kabineta 2000.gada 18.oktobra noteikumu Nr.357 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi” (turpmāk – noteikumi

Nr.357) 26.punkta izriet, ka persona, iegādājoties nekustamo īpašumu, iegādes vērtībā nevar iekļaut izdevumus, kas saistīti ar privatizācijas tiesību iegūšanu.

Turklāt *F.S.* nebija dzīvokļa īpašniece, viņai bija tiesības dzīvokli privatizēt. Dzīvokļa pirkuma līgums noslēgts starp privatizācijas komisiju un pieteicēju. Noteikumos Nr.357 ir paredzēts, kādi izdevumi iekļaujami īpašuma iegādes vērtībā.

[4.2] Lietā nav pierādījumu, ka *F.S.* no pieteicēja būtu saņēmusi kompensāciju. Uz līguma, kas atrodas lietā, nav *F.S.* paraksta. Turklāt citi pierādījumi ir pretrunīgi. Tādēļ tiesa nepamatoti atzinusi par pierādītu Ls 10 000 nodošanas faktu.

[4.3] Vērtējot nokavējuma naudas noteikšanas pamatotību, tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 103.panta trešās daļas 1.punktu. Tiesa nav norādījusi, kāpēc nav piemērojama likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otrā daļa, ar kuru pamatots iestādes lēmums.

[5] Pieteicējs iesniedza paskaidrojumu par kasācijas sūdzību, norādot, ka tā nav pamatota.

Motīvu daļa

[6] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta pirmajai daļai ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tiek aplikti fiziskās personas gūtie ienākumi. Atbilstoši šā likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunktam ienākums no tāda sava nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem, ir cits ienākuma avots šā likuma 1.panta pirmās daļas 3.punkta izpratnē. Tā kā iedzīvotāju ienākuma nodokļa objekts ir materiāls labums, kas veido šā labuma saņēmēja īpašuma summas vai patēriņa pieaugumu, nekustamā īpašuma pārdošanas gadījumā nepieciešams noteikt ar nodokli apliekamā ienākuma apmēru, proti, to materiālo labumu, ko persona no šā ienākuma avota ir ieguvusi.

Šajā sakarā noteikumu Nr.357 25.punkta otrais teikums noteic, ka vispārīgi apliekamais ienākums no nekustamā īpašuma pārdošanas tiek noteikts kā starpība starp pārdošanas cenu un tā iegādes vērtību. Tas nozīmē, ka ar nodokli ir apliekama tā gūtā labuma daļa, kas ir lielāka par iegādes cenu. Iegādes vērtība var tikt noteikta arī citādā veidā, ja īpašuma iegūšanas maksas nav (noteikumu Nr.357 28.-30.punkts).

[7] Ievērojot likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 2.pantu un 3.panta ceturto daļu, valsts un pašvaldības izīrētie dzīvokļi pamatā tiek privatizēti to īrniekiem.

Attiecībā uz privatizēta dzīvokļa pārdošanu noteikumu Nr.357 31.punkts noteic, ka to iegādes vērtība ir privatizācijas objekta izpirkšanā izmantoto privatizācijas sertifikātu nominālvērtība, ja privatizācijā izmantotie sertifikāti fiziskajai personai un tās ģimenes locekļiem ir piešķirti likumā „Par privatizācijas sertifikātiem” noteiktajā kārtībā. Ja par privatizēto dzīvokli maksājumi veikti privatizācijas sertifikātos un naudā, šo privatizēto objektu iegādes vērtība ir privatizācijā izmantoto sertifikātu nominālvērtības un naudā samaksātās daļas kopsumma. Ja fiziskā persona privatizācijā ir izmantojusi privatizācijas sertifikātus, kurus tā iegādājusies no citām personām, tad, nosakot, privatizētā dzīvokļa iegādes vērtību, tajā tiek ietverta no citām personām iegādāto privatizācijas sertifikātu iegādes vērtība vai privatizācijas sertifikātu vērtība pēc vidējās tirgus cenas dienā, kad ir noticis sertifikātu pirkšanas darījums.

Turklāt atbilstoši likumam „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” ar īrnieka un viņa ģimenes locekļu piekrišanu īrnieka īrēto dzīvokli var privatizēt arī cita persona, proti, šā likuma 6.pantā norādītā persona, ja īrnieks un viņa ģimenes locekļi atsakās no dzīvokļa privatizācijas un noslēdz notariāli vai privatizācijas komisijas apliecinātu vienošanos ar personu, kura vēlas privatizēt minēto dzīvokli. Turklāt šādā gadījumā īrnieks saglabā dzīvojamās telpas lietošanas tiesības, ja vien vienošanās neparedz citādi (sk., piemēram, likuma 13.panta ceturtdaļa, 14.panta piektā daļa, 19.panta ceturtdaļa). Minētā vienošanās ir pamats dzīvokļa privatizācijas pieteikuma iesniegšanai un pirkuma līguma noslēgšanai (32.pants).

Attiecībā uz šādā veidā privatizētu dzīvokļu pārdošanas gadījumiem noteikumos Nr.357 tiešas atsauces nav.

[8] No minētā secināms, ka vispārīgi privatizētā dzīvokļa pārdošanas gadījumā par mantas pieaugumu jeb apliekamo ienākumu ir uzskatāma starpība starp to summu, ko persona ieguvusi pārdošanas rezultātā, un to summu, par kuru privatizējusi šo dzīvokli.

Tomēr jāņem vērā, ka līdztekus īrētā privatizētā dzīvokļa pārdošanai netiek liegta dzīvokļa privatizācijas tiesību nodošana citai personai vēl privatizācijas procesā. Turklāt privatizācijas tiesību iegūšanas vienīgais mērķis ir dzīvokļa privatizācija tai personai, kas šīs tiesības ieguvusi. Šīs tiesības iegūšanai pašai par sevi nav jēgas. Tādēļ pēc būtības tā ir

citā veidā īstenojama dzīvokļa pārdošana. Proti, īrnieks pārdod dzīvokli nevis pēc tam, kad pats to privatizējis, bet ļauj citai personai to privatizēt. Ja dzīvokļa īrnieks dzīvokli pārdotu pēc privatizācijas, nav šaubu, ka atbilstoši noteikumu Nr.357 25.punktam jaunajam īpašniekam iegādes cena pilnā apmērā būtu ņemama vērā apliekamā ienākuma noteikšanai, ja dzīvoklis tiktu pārdots tālāk. Tādēļ var uzskatīt, ka dzīvokļa privatizācijas tiesību nodošanas gadījumā dzīvokļa iegādes cenu pēc būtības veido divi elementi – maksa par privatizācijas tiesību iegūšanu un maksa par dzīvokli. Tādēļ maksa par privatizācijas tiesību iegūšanu ir ņemama vērā, nosakot dzīvokļa iegādes vērtību.

[9] Apgabaltiesa spriedumā nav norādījusi, kuru tiesību normu tā piemēro, nosakot, ka maksa par privatizācijas tiesību iegūšanu ir ņemama vērā, nosakot apliekamo ienākumu. No tiesas argumentiem var saprast, ka tiesa šo maksājumu kvalificējusi kā izdevumus, kas saistīti ar īpašuma iegādi atbilstoši noteikumu Nr.357 26.punktam. Senāta ieskatā, šīs tiesību normas piemērošana nav pareiza. 26.punkts noteic, ka nekustamā īpašuma iegādes vērtība nosakāma kā attiecīgā nekustamā īpašuma iegādes cena, kurai pieskaitīti izdevumi, kas saistīti ar tā iegādi – valsts nodevas par darījuma noformēšanu, īpašumtiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā, komisijas nauda un citi atbilstoši izdevumi, kuri nav saistīti ar īpašuma apsaimniekošanu. No minētā secināms, ka ar izdevumiem, kas saistīti ar īpašuma iegādi, ir saprotama nevis maksa par pašu īpašumu, bet blakus maksājumi, kas radušies sakarā ar īpašuma iegādi. Proti, tādi, kas maksājami par atsevišķu darbību izpildi, lai īpašuma iegāde varētu notikt. Tomēr šajā gadījumā nepareizās tiesību normas piemērošana spriedumā nav novedusi pie nepareiza rezultāta, jo maksa par privatizācijas tiesību iegūšanu ietekmē apliekamo ienākumu.

[10] Iestādes kasācijas sūdzības arguments, ka nav pierādīta Ls 10 000 nodošana, nav pamatots.

Apgabaltiesa ir vērtējusi pierādījumus lietā. No sprieduma ir secināms, ka tiesai nav šaubu par to, ka dzīvokļa privatizācijas tiesību nodošana ir notikusi (citādi pieteicējs nebūtu varējis dzīvokli privatizēt), nav pamata uzskatīt, ka šī nodošana konkrētajā gadījumā ir notikusi bez atlīdzības (ka tam būtu pamats). Savukārt atlīdzības apmēru un arī nodošanas faktu apliecina pieteicēja un liecinieku sniegtās ziņas. Senāts nesaskata, ka tiesas secinājumi, novērtējot pierādījumus, būtu patvaļīgi, vai tiesa nebūtu vērtējusi vēl kādus būtiskus apstākļus, kas varētu novest pie cita rezultāta.

Iestāde norāda, ka 2005.gada 7.jūlija līgums, atbilstoši kuram tikušas nodotas dzīvokļa privatizācijas tiesības, nav parakstīts no F.S. puses. Turklāt šajā līgumā norādītā maksāšanas kārtība esot pretrunā ar liecinieku liecībām. No minētā ir secināms, ka, iestādes ieskatā, minētais līgums neapliecina kompensācijas saņemšanu par dzīvokļa privatizācijas tiesību nodošanu.

Tā kā minētais līgums nav parakstīts no vienas līgumslēdzējas puses, nevar uzskatīt, ka tas rakstveidā galīgi būtu noslēgts. Tādēļ tiesai tas nebija jāvērtē kā kompensācijas saņemšanu apliecinošs vai noliedzošs. Tiesa savus secinājumus ar to arī nav pamatojusi. Tādēļ nevar konstatēt arī pretrunas, kuras varētu radīt šāda līguma noteikumi par maksāšanas kārtību un faktiski veiktajiem maksājumiem, ja tas būtu parakstīts.

Senāts piekrīt, ka būtu labi, ja tiesa būtu izteikusies par nenoslēgto līgumu. Tomēr ir skaidrs, ka lietā nav strīda par to, ka rakstveidā šāds līgums netika noslēgts. Lietā ir pieteicēja skaidrojums par šo līgumu. Tā kā dzīvokļa privatizācijas tiesību nodošana tomēr ir notikusi, tad, Senāta ieskatā, jautājums par to, kāpēc šāds līgums netika noslēgts rakstveidā un kāpēc neparakstīts līgums tomēr ir iesniegts tiesā, nevar ietekmēt lietas iznākumu.

[11] Attiecībā uz nokavējuma naudas piemērošanu līdz 2007.gada 8.novembra grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otro daļu, Senāts jau ir izteicies 2013.gada 8.marta kopsēdes spriedumā. Proti, Valsts ieņēmumu dienesta norādītais likuma „Par nodokļiem un nodevām” 2.panta otrās daļas pirmais teikums, kas noteic, ka šis likums attiecas uz visiem nodokļiem un nodevām, ja konkrētā nodokļa likums neparedz *citu, konkrētā nodokļa vai nodevas specifikai atbilstošu kārtību*, kura nedrīkst būt pretrunā ar šo likumu, Senāta ieskatā, tieši norāda uz to, ka primāri jāskatās konkrētā nodokļa likums. Piebilde šajā pantā, ka kārtība nedrīkst būt pretrunā ar šo likumu, lai tā nenonāktu pretrunā ar pantā iepriekš teikto, var tikt interpretēta tikai kā vispārīga norāde. Pretējā gadījumā tā nav loģiska un tiesību norma ir pretrunīga. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 31.³panta otrajā daļā (*līdz 2007.gada 8.novembra grozījumiem*) bija noteikta *cita kārtība*, atbilstoši kurai, ja nodokļu un soda naudas maksājumi nav veikti 30 dienu laikā no *dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums*, par katru nokavēto maksājumu izdarīšanas dienu, *sākot ar 31.dienу pēc nodokļu administrācijas lēmuma saņemšanas*, tiek aprēķināta nokavējuma nauda no nesamaksātās (iztrūkstošās) nodokļa summas un soda nauda (panta otrā daļa).

Turklāt Senāts norādīja, ka 2012.gada 27.septembra spriedumā lietā Nr.SKA-390/2012 un 2012.gada 8.oktobra spriedumā lietā Nr.SKA-465/2012 ņemts vērā apstāklis, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmajā daļā no 2007.gada 1.janvāra bija iekļauts pienākums nodokļu administrācijai aprēķināt arī nokavējuma naudu. Tādējādi Senāts ņēma vērā likumdevēja gribu, ka nodokļa nauda ir aprēķināma jau no dienas, kad iestāties *konkrētā nodokļa likumā noteiktais maksāšanas termiņš* (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta trešā daļa). Senāts pieļāva, ka šāda vēlme likumdevējam ir bijusi, taču vienlaikus atzina, ka likumdevējs nav rīkojies pietiekami konsekventi, lai līdz ar grozījumiem likumā „Par nodokļiem un nodevām” veiktu grozījumus arī likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”. Kā jau norādīts, likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” līdz 2007.gada 8.novembra grozījumiem bija paredzēts, ka nokavējuma nauda tiek aprēķināta, sākot ar 31.dienu pēc nodokļu administrācijas lēmuma saņemšanas. Tiesiskā valstī nav pieļaujams, ka no tiesību normām ar pietiekamu skaidrību neizriet tiesiskās sekas, kas iestājas par nodokļu samaksas pārkāpumiem. Lai arī nokavējuma naudai principā nav sodošs, bet budžetā laikus negūtos ieņēmumus kompensējošs raksturs, tās tomēr ir papildu nelabvēlīgas sekas nodokļu maksātājam. Tāpēc Senāts minētajā spriedumā atkāpās no 2012.gada 27.septembra spriedumā lietā Nr.SKA-390/2012 un 2012.gada 8.oktobra spriedumā lietā Nr.SKA-465/2012 iekļautajām atziņām un vēlreiz apstiprināja 2011.gada 1.jūnija spriedumā lietā Nr.SKA-107/2011 izteikto atziņu, ka līdz 2007.gada 11.decembrim, kad stājās spēkā 2007.gada 8.novembra grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, iedzīvotāju ienākuma nodokļa nokavējuma naudu varēja aprēķināt tikai, sākot ar 31.dienu pēc nodokļu administrācijas lēmuma (ar kuru noteikts pienākums maksāt nodokli un soda naudu) saņemšanas (*sk. Senāta 2013.gada 8.marta sprieduma lietā Nr.SKA-152/2013 6., 7.punktu*).

[12] Ievērojot minēto, apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2012.gada 3.oktobra spriedumu, bet
Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Senatore

(paraksts)

V.Kakste

Senators

(paraksts)

A.Guļāns

Senators

(paraksts)

J.Neimanis

NORAKSTS PAREIZS

Latvijas Republikas Augstākās tiesas

Senāta Administratīvo lietu departamenta

senatore

Rīgā 2013.gada 9.jūlijā

V.Kakste