**Iedzīvotāju ienākuma nodokļa noteikšanai izmantojamie dati**

1. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanā Valsts ieņēmumu dienestam primāri jābalstās uz valsts uzturētajos reģistros pieejamo informāciju, tostarp noskaidrojot nekustamā īpašuma īpašnieku, īpašuma iegūšanas brīdi, pamatu, kadastrālo vērtību u.c. nodokļa administrēšanai nepieciešamās ziņas.

2. Tiesību normās ir noteikts skaidrs nekustamā īpašuma īpašnieka pienākums aktualizēt kadastra datus. Līdz ar to nekustamā īpašuma īpašniekam ir pienākums nodrošināt, lai dati kadastra informācijas sistēmā atbilstu faktiskajai situācijai. Tomēr nav izslēdzamas situācijas, kad, ņemot vērā tikai reģistrētos datus, tiktu pārkāpts samērīguma princips. Ja nodokļu maksātājs iesniedz pierādījumus, kas nepārprotami apstiprina, ka zemesgrāmatā ierakstītās ēkas un būves bija dabā neesošas nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdī, kā arī sniedz ticamu izskaidrojumu, kādēļ ir izveidojies, ka faktiskā situācija nav atbilstoša reģistros norādītajai informācijai, tiesai jāizvērtē attiecīgie pierādījumi, kā arī jāizvērtē, vai konkrētajā gadījumā ir ievērots samērīguma princips.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2024. gada 24. aprīļa**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420252420, SKA-48/2024**

[ECLI:LV:AT:2024:0424.A42025420.12.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/530307.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatores Ilze Freimane un Vēsma Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 5.oktobra lēmuma Nr. 31.1-22.10/4225 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 17.novembra spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Pieteicēja [pers. A] 2019.gada 8.aprīlī pārdeva nekustamo īpašumu [nosaukums A], kas atrodas Burtnieku pagastā, Burtnieku novadā, kadastra Nr. [numurs A] (turpmāk –strīdus nekustamais īpašums).

Valsts ieņēmumu dienests veica datu atbilstības pārbaudi par šo darījumu, kā rezultātā konstatēja, ka strīdus nekustamais īpašums atbilstoši ierakstiem zemesgrāmatā sastāv no zemesgabala 26,6 ha platībā, t.sk. lauksaimniecībā izmantojamās zemes, un no namīpašuma. Pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta piekto daļu, dienests atzina, ka pieteicējas gūtais ienākums nav atbrīvojams no aplikšanas ar nodokli. Tāpēc ar Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 5.oktobra lēmumu Nr. 31.1-22.10/4225 kā galīgo administratīvo aktu pieteicējai papildu samaksai valsts budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis un nokavējuma nauda.

Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2021.gada 17.novembra spriedumu apmierināja pieteikumu un atcēla pārsūdzēto Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Lietā ir strīds, vai zemesgrāmatā ierakstītas, bet dabā neesošas ēkas var būt par tiesisku pamatu, lai pieteicējai noteiktu pienākumu samaksāt nodokļu maksājumus jeb nepiemērotu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta piektajā daļā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.

[2.2] Lietā konstatētie apstākļi un lietā esošie pierādījumi jāvērtē pēc būtības, proti, vispirms jānoskaidro, vai lietā konstatētajos apstākļos ir iestājies nodokļa maksāšanas gadījums pēc būtības, nevis formāli. Šāda pieeja atbilst Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām, no kurām izriet, ka nodokļu atvieglojumu piemērošana būtu atsakāma, ja kādas formālas prasības neizpildes rezultātā nav iespējams pārliecinoši pierādīt, ka pēc būtības ir izpildītas šā atbrīvojuma piemērojamības materiāltiesiskās prasības, kā arī tad, ja tiek konstatēta nodokļu maksātāja ļaunprātīga rīcība. Lai arī šīs atziņas izteiktas pievienotās vērtības nodokļa lietās, tās ir attiecināmas arī uz iedzīvotāju ienākuma nodokli, jo Eiropas Savienības tiesiskajā telpā pēc iespējas jānodrošina vienveidīga pieeja nodokļu iekasēšanas jautājumos, kā arī piemērojot vispārējos tiesību principus. Līdz ar to lietā jānoskaidro, vai pieteicējas pieļautā kļūda, neatbilstoši noformējot dokumentus, bija saistīta ar nolūku izvairīties no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas un radīt valstij nodokļa ieņēmumu zaudējumus. Tāpat jānoskaidro, vai, pieņemot administratīvo aktu, tika ievērots samērīguma princips.

[2.3] Atbilstoši Senāta atzītajam zemesgrāmatas publiskās ticamības princips piemērojams galvenokārt civiltiesiskās apgrozības stabilitātes nodrošināšanai privāttiesiskajās attiecībās. Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmas (turpmāk – kadastra informācijas sistēma) izveidošanas mērķis ir atvieglot nekustamā īpašuma nodokļa aprēķināšanu. Tādējādi ierakstiem zemesgrāmatā un kadastra informācijas sistēmā nevar tikt piešķirta augstāka ticamība, salīdzinot ar nekustamā īpašuma faktisko stāvokli.

[2.4] Lietā ir strīdus nekustamā īpašuma pirkuma līgums, kurā norādīts, ka pieteicēja pārdod īpašumu, kas sastāv no zemes, tostarp no lauksaimniecībā izmantojamās zemes, un namīpašuma, kas savukārt sastāv no dzīvojamās ēkas un divām saimniecības ēkām. Līgums noslēgts kā notariāls akts. Tiesai nav pienākuma nekritiski pieņemt jebko, kas minēts notariālajā aktā. Jāņem arī vērā, ka pieteicējai nav juridiskās izglītības. Pie pirkuma līguma puses ir noslēgušas pielikumu – pieņemšanas un nodošanas aktu. Tajā norādīts, ka ēkas un būves dabā neeksistē. Līguma pielikums ir līgumslēdzēju pušu tiesisks risinājums par jautājumu, kas izriet no līguma un ko puses atrisina, savstarpēji vienojoties. Ņemot vērā gan minēto, gan pircējas pārstāvja tiesas sēdē apliecināto, ka pircēja iegādājās lauksaimniecības zemi un pirkuma maksa tika samaksāta tikai par lauksaimniecības zemi, secināms, ka pieteicējas patiesā griba bija pārdot tādu nekustamo īpašumu, kas sastāv tikai no lauksaimniecībā izmantojamās zemes. Vienlaikus jāatzīst, ka līgumslēdzēju pušu patiesā griba nav pietiekams pamats, lai secinātu, ka pretēji ierakstiem zemesgrāmatā ēkas un būves dabā faktiski neeksistēja. Šajā sakarā jāņem vērā arī citi pierādījumi.

[2.5] Ar ēkām un būvēm likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta piektās daļas izpratnē saprotamas ēkas un būves, kurām ir nosakāms ēkas lietošanas veids atbilstoši normatīvajiem aktiem par būvju klasifikāciju.

Apgabaltiesas nopratinātie liecinieki tiesas sēdē apliecināja, ka ēkas un būves dabā nepastāvēja ilgstošā laika periodā. Liecinieku liecības apstiprina citi lietā esošie pierādījumi. Arī būvvalde ir konstatējusi būvju neesību dabā. Apstāklim, ka būvvaldē vērsās pircēja pēc strīdus nekustamā īpašuma iegādes, nav nozīmes. Minētais nepierāda faktu, ka ēkas strīdus nekustamajā īpašumā bija arī strīdus darījuma noslēgšanas brīdī, jo no liecinieku liecībām izriet pretējais. Lietā ir iesniegta arī AS „Latvenergo” izziņa, ka elektroenerģijas tirdzniecība un piegāde strīdus nekustamajam īpašumam izbeigta 2017.gada 4.septembrī.

[2.6] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta piektās daļas piemērošanai nav pietiekami konstatēt, ka tika pārdota gruvešu kaudze. Nepieciešams konstatēt, ka faktiski tika pārdotas arī ēkas un būves, kurām nosakāms lietošanas veids. Šādi apstākļi izskatāmajā gadījumā nav konstatējami. Tā kā lietā ir ticami pierādīts, ka strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdī ēkas un būves dabā nepastāvēja, nav pieļaujama minētās normas formāla piemērošana. Izskatāmajā gadījumā priekšroka dodama strīdus nekustamā īpašuma faktiskajam stāvoklim. Lietā arī nav iesniegti pierādījumi, kas norādītu uz pieteicējas ļaunprātīgu rīcību. Līdz ar to pieteicējai nodokļu maksājumi aprēķināti nepamatoti.

[3] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Apgabaltiesa ir nepareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 11.punktu, 11.9panta pirmo daļu un otrās daļas 4.punktu, kā arī 11.7panta trešo un piekto daļu. Tāpat apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo un trešo daļu. Minētie pārkāpumi ir noveduši pie nepamatotiem secinājumiem.

[3.2] Apgabaltiesa nepamatoti atsaukusies uz judikatūru pievienotās vērtības nodokļa lietās, jo neitralitātes princips iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanā nav piemērojams un iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanā Valsts ieņēmumu dienestam nav jāpierāda nodokļa maksātāja ļaunprātīgā rīcība. Turklāt apgabaltiesas minētās judikatūras atziņas attiecas uz gadījumiem, kad nodokļu maksātājam piemērotas sankcijas, taču pieteicējai sankcijas nav piemērotas.

[3.3] Novērtējot lietas apstākļus, Valsts ieņēmumu dienests ir ņēmis vērā ne tikai ierakstus zemesgrāmatā un kadastra informācijas sistēmā. Tomēr dienests bez ievērības nav atstājis zemesgrāmatas ierakstu publiskās ticamības principu un kadastra informācijas sistēmas nozīmi. Atbilstoši Valsts zemes dienesta sniegtajai informācijai strīdus nekustamo īpašumu tā atsavināšanas brīdī veidoja arī ēkas un būves. To neesība konstatēta pēc strīdus darījuma noslēgšanas. To pierāda būvvaldes izziņa. Apgabaltiesa šo pierādījumu nav vērtējusi kopsakarā ar pieteicējas rīcību un paskaidrojumiem, kā arī pirkuma līgumā norādīto. Tādējādi apgabaltiesa nepamatoti augstāku ticamību nav piešķīrusi ierakstiem publiskajos reģistros.

[3.4] Apgabaltiesa nav paskaidrojusi, kāda nozīme ir apstāklim, ka pieteicējai nav juridiskās izglītības apstākļos, kad pirkuma līgumā ir ietverti notāra paskaidrojumi arī attiecībā uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanu. Ir nepamatots apgabaltiesas secinājums, ka pirkuma līgums un tā pielikums vērtējams kā vienots dokuments. Pirkuma līguma pielikums nav noformēts notariāla akta veidā, kā ir noformēts pirkuma līgums. Noformētais pielikums norāda uz pieteicējas negodprātīgu rīcību. Pretēji apgabaltiesas spriedumā norādītajam liecinieku liecības nepierāda ēku un būvju neesību strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdī. Ja no liecinieku liecībām izriet, ka ēkas bija sliktā stāvoklī, tas nenozīmē, ka ēkas nepastāvēja dabā. Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā arī pretrunas starp liecinieku liecībām un pieteicējas paskaidrojumiem. Arī AS „Latvenergo” izziņa pati par sevi nepierāda ēku un būvju neesību. Līdz ar to lietā nav iesniegts neviens pierādījums, kas apstiprinātu, ka pieteicēja ir atsavinājusi tikai lauksaimniecībā izmantojamo zemi.

[4] Pieteicēja par Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību iesniegtajos paskaidrojumos norāda, ka tiesas spriedums ir pareizs un pamatots.

**Motīvu daļa**

[5] Kasācijas tiesvedībā jāatbild uz jautājumu, vai apgabaltiesa pareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta trešo un piekto daļu, kā arī vai lietas apstākļu un pierādījumu novērtējumā ir ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās un trešās daļas prasības.

[6] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta trešā daļa noteic, ka ar nodokli neapliek ienākumu no tāda nekustamā īpašuma atsavināšanas, kurš pēc lietošanas mērķa ir lauksaimniecības zeme, ja ir izpildīti visi šajā normā paredzētie nosacījumi. Atbilstoši panta piektajai daļai šā panta trešo daļu nepiemēro, ja tiek atsavināts nekustamais īpašums un šā nekustamā īpašuma objektu kopību veido lauksaimniecības zeme un ēkas vai būves.

Lietā nav strīda, ka pieteicējas atsavināto nekustamo īpašumu tā atsavināšanas brīdī atbilstoši ierakstiem zemesgrāmatā veidoja ne vien lauksaimniecības zeme, bet arī ēkas un būves. Tātad formāli iestājas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta piektajā daļā paredzētie kritēriji, kuru dēļ atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams. Neskatoties uz minēto, apgabaltiesa atzinusi pretējo. Šādu secinājumu apgabaltiesa pamatojusi ar to, ka, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta piekto daļu, ir ne tikai jāvadās no ierakstiem zemesgrāmatā un kadastra informācijas sistēmā, bet jāņem vērā arī faktiskā situācija un to raksturojošie apstākļi. Proti, ja tiek konstatēts, ka zemesgrāmatā ierakstītās ēkas un būves nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdī bija dabā faktiski neesošas, tas ir ņemams vērā, skaidrojot, vai nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtais ienākums ir atbrīvojams no aplikšanas ar nodokli.

Vērtējot šāda secinājuma pareizību, Senāts norāda turpmāk minēto.

[7] Zemesgrāmatu likuma 1.panta pirmais un otrais teikums noteic, ka zemesgrāmatās ieraksta nekustamus īpašumus un nostiprina ar tiem saistītās tiesības. Zemesgrāmatas ir visiem pieejamas, un to ierakstiem ir publiska ticamība.

Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā pareizi norāda, ka atbilstoši Senāta atzītajam no minētajā tiesību normā nostiprinātā zemesgrāmatas publiskās ticamības principa izriet, ka katrai personai ne tikai ir pieejama informācija par zemesgrāmatas ierakstiem, bet ir arī tiesības paļauties, ka šie ieraksti atbilst faktiskajai tiesiskajai situācijai (piemēram, *Senāta 2017.gada 23.novembra sprieduma lietā Nr.*[*SKC-381/2017*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/5392)*, ECLI:LV:AT:2017:1123.C31512811.1.S, 7.punkts, 2018.gada 26.oktobra sprieduma lietā Nr. SKC-328/2018,* [*ECLI:LV:AT:2018:1026.C02055513.1S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:1026.C02055513.1.S)*, 10.2.punkts*). Vienlaikus jāņem vērā arī Senāta atzītais, ka praksē ir sastopamas arī tādas situācijas, kad zemesgrāmatā veiktie ieraksti ir nepilnīgi vai arī tie neatspoguļo visu objektīvo informāciju un tāpēc zemesgrāmatas publiskās ticamības princips ne vienmēr darbojas (sal. *Senāta 2013.gada 12.marta lēmuma lietā Nr.*[*SKC-1370/2013*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/3003)*, 7.3.punkts*). Senāts arī atzinis, ka zemesgrāmatu publiskās ticamības princips galvenokārt piemērojams civiltiesiskās apgrozības stabilitātes nodrošināšanai privātajās tiesībās (*Senāta 2021.gada 8.oktobra sprieduma lietā Nr.*[*SKA-394/2021*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/8161)*, ECLI:LV:AT:2021:1008.A420182218.10.S, 8.punkts*).

Savukārt Satversmes tiesa ir norādījusi, ka zemesgrāmatas publiskās ticamības princips konkrētā lietā jāpiemēro, to izsverot un līdzsvarojot kopsakarā ar citiem demokrātiskā tiesiskā valstī spēkā esošiem vispārējiem tiesību principiem, tostarp taisnīguma principu (*Satversmes tiesas 2017.gada 8.marta sprieduma lietā Nr. 2016-07-01 25.2.punkts*).

Demokrātiskā tiesiskā valstī gan likumdevējam, gan tiesību piemērotājiem ir pienākums nodrošināt ne tikai vispārējo taisnīgumu, bet arī individuālo taisnīgumu konkrētos gadījumos (*Satversmes tiesas 2007.gada 28.februāra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2006-41-01 15.punkts*).

Nevienas tiesību normas piemērošana nevar būt pašmērķīga, iestādei ir būtiski piemērot tiesību normas atbilstoši tam mērķim, kura sasniegšanai attiecīgā tiesību norma ir radīta. Pretējā gadījumā tiesību normu piemērošana nav vērsta uz taisnīga rezultāta sasniegšanu. Pārbaudot iestādes lēmuma tiesiskumu, arī tiesai jānodrošina taisnīgums, nepieļaujot formālu tiesību normu piemērošanu, ignorējot faktiskos apstākļus (*Senāta 2020.gada 5.novembra sprieduma lietā Nr.*[*SKA-207/2020*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/6790)*, ECLI:LV:AT:2020:1105.A420316316.8.S, 10.punkts*). Tādējādi, lai arī no nodokļu maksātāja būtu sagaidāma pienācīga rūpība, pārvaldot savus īpašumus un gatavojot tos atsavināšanai, tomēr tiesību normas piemērotājam, ņemot vērā konkrētos apstākļus, ir jāvairās no pārmērīga formālisma (*Senāta 2022.gada 29.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-1/2022,* [*ECLI:LV:AT:2022:1229.A420350414.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2022:1229.A420350414.2.S)*, 14.punkts*).

[8] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta trešā daļa, kas paredz atbrīvot no nodokļa lauksaimniecības zemes atsavināšanas rezultātā gūto ienākumu, pieņemta 2007.gada 17.maijā. Anotācijā nav norādīts pamatojums šāda atbrīvojuma noteikšanai. Tomēr no turpmākiem grozījumiem šā panta normās, kas paredz, kādos gadījumos atbrīvojums nav piemērojams, un no grozījumu anotācijās norādītā izriet likumdevēja mērķis minēto atbrīvojumu piemērot tamdēļ, lai sekmētu lauksaimniecības zemes saglabāšanu un izmantošanu lauksaimnieciskajā apritēun ražošanā (sal. arī *Senāta 2022.gada 29.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-1/2022,* [*ECLI:LV:AT:2022:1229.A420350414.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2022:1229.A420350414.2.S)*, 8.punktu*). Tieši šāda mērķa gaismā ir piemērojama likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta piektās daļas norma, vienlaikus ņemot vērā arī citas nodokļu tiesību sistēmas normas.

[9] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 8.pantā ir uzskaitīti Latvijas Republikā piemērojamie nodokļi. Šis likums arī noteic, ka konkrēto nodokli uzliek saskaņā ar konkrētā nodokļa likumu (2.panta trešā daļa).

Visu Latvijas Republikā esošo nodokļu starpā ir arī nekustamā īpašuma nodoklis, kura uzlikšanu regulē likums „Par nekustamā īpašuma nodokli”. Šā likuma 4.panta 1.1daļa noteic, ka nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanai izmanto kadastra informācijas sistēmā reģistrētos datus. Izmaiņas nekustamā īpašuma sastāvā vai nekustamā īpašuma objektu raksturojošajos datos nodokļa aprēķinā ņem vērā atbilstoši šajā likumā noteiktajai kārtībai, ja šīs izmaiņas ir reģistrētas kadastra informācijas sistēmā. Arī Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma 8.panta 4.punkts noteic, ka aktuālo kadastra informāciju izmanto nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanai.

Tātad likumdevējs ir skaidri noteicis, ka valsts uzturētās kadastra informācijas sistēmas dati ir pamats nekustamā īpašuma nodokļa aprēķināšanā un gadījumā, ja nekustamā īpašuma sastāvā ir notikušas izmaiņas, tad nekustamā īpašuma nodokļa aprēķināšanā šīs izmaiņas ir ņemamas vērā vienīgi tad, ja tās ir reģistrētas kadastra informācijas sistēmā. Turpretim likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta piektajā daļā, nosakot, kāda nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtais ienākums nav atbrīvojums no nodokļa, likumdevējs nav noteicis, kādi dati (informācijas avoti) ir izmantojami, lai noskaidrotu nekustamā īpašuma objektu kopību.

Neskatoties uz minēto, Senāts piekrīt Valsts ieņēmumu dienestam, ka zemesgrāmatā un kadastra informācijas sistēmā pieejamie dati ir izmantojami iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanā. Vēl jo vairāk – Senāts uzskata, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanā Valsts ieņēmumu dienestam primāri jābalstās uz valsts uzturētajos reģistros pieejamo informāciju, tostarp noskaidrojot nekustamā īpašuma īpašnieku, īpašuma iegūšanas brīdi, pamatu, kadastrālo vērtību u.c. nodokļa administrēšanai nepieciešamās ziņas.

Tiesību normās ir noteikts skaidrs nekustamā īpašuma īpašnieka pienākums aktualizēt kadastra datus (Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma 13.panta pirmā un otrā daļa). Līdz ar to nekustamā īpašuma īpašniekam ir pienākums nodrošināt, lai dati kadastra informācijas sistēmā atbilstu faktiskajai situācijai. Tomēr nav izslēdzamas situācijas, kad, ņemot vērā tikai reģistrētos datus, tiktu pārkāpts samērīguma princips. Ja nodokļu maksātājs iesniedz pierādījumus, kas nepārprotami apstiprina, ka zemesgrāmatā ierakstītās ēkas un būves bija dabā neesošas nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdī, kā arī sniedz ticamu izskaidrojumu, kādēļ ir izveidojies, ka faktiskā situācija nav atbilstoša reģistros norādītajai informācijai, tiesai jāizvērtē attiecīgie pierādījumi, kā arī jāizvērtē, vai konkrētajā gadījumā ir ievērots samērīguma princips.

[10] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta trešās un piektās daļas normas un to sakarā iepriekš paustās atziņas piemērojamas kopsakarā arī ar tiesisko regulējumu, kas nosaka kārtību, kādā tiek konstatēta un atzīta būvju neesība dabā. To regulē Ministru kabineta 2017.gada 19.augusta noteikumi Nr. 500 „Vispārīgie būvnoteikumi”. Atbilstoši šo noteikumu 11.punktam (*redakcijā, kas bija spēkā strīdus nekustamā īpašuma iegādes brīdī*), ja būvei nav saglabājies neviens konstruktīvais elements un teritorija ir sakārtota, būvvalde pēc zemes vai būves īpašnieka vai, ja tāda nav, tiesiskā valdītāja vai lietotāja pieprasījuma saņemšanas 14 dienu laikā veic apsekošanu dabā un izdod dokumentu, kas apliecina būves neesību. Izziņā par būves neesību būvvalde norāda ziņas par objektu (būves kadastra apzīmējums, būves īpašnieks, būves lietošanas veids un būves raksturlielumi) un zemesgabalu (zemes vienības kadastra apzīmējums, zemes vienības adrese, zemesgabala īpašnieks).

Tātad kompetentā iestāde, kas, veicot tiesību normā paredzētās darbības, atzīst būvju neesību dabā, ir būvvalde, nevis, piemēram, tiesa (sal. *Senāta 2018.gada 18.decembra sprieduma lietā Nr. SKC-270/2018,* [*ECLI:LV:AT:2018:1218.C04286213.1.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:1207.C32245314.1.S)*, 8.2., 8.3.punkts*) vai nodokļu administrācija.

Lietā ir iesniegtas būvvaldes 2020.gada 11.marta izziņas. Tajās norādīts, ka strīdus nekustamā īpašuma sastāvā esošās zemesgrāmatā ierakstītās ēkas un būves ir dabā neesošas. Izziņās arī norādīts, ka būvinspektors strīdus nekustamo īpašumu ir apsekojis 2020.gada 10.martā. Atbilstoši apgabaltiesas konstatētajam strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas darījums ir noticis 2019.gada 8.aprīlī. Tātad, kā pareizi norādīts kasācijas sūdzībā, kompetentā iestāde ēku un būvju neesību dabā ir konstatējusi pēc tam, kad pieteicēja atsavināja strīdus nekustamo īpašumu. Būvvaldes izziņās arī norādīts, ka būvniecības ierosinātājs ir strīdus nekustamā īpašuma pircējs (jaunais īpašnieks).

[11] Apgabaltiesa spriedumā atzinusi, ka šīs būvvaldes izziņas nepierāda faktu, ka ēkas un būves strīdus nekustamajā īpašumā faktiski bija brīdī, kad pieteicēja noslēdza strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu, jo liecinieku liecības liecina par pretējo. Turpretim Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka no liecinieku liecībām pretējs secinājums neizriet.

Pārbaudot liecinieku liecības kopsakarā ar kasācijas sūdzības argumentiem un ar apgabaltiesas spriedumā norādīto, Senāts konstatē, ka [pers. B] tiesas sēdē liecināja, ka viņa laulātajai pieder zemnieku saimniecība, kas ir nopirkusi strīdus nekustamo īpašumu no pieteicējas. Strīdus nekustamajā īpašumā tā iegādes brīdī bija ēkas, kuras nebija iespējams izmantot. Uz apgabaltiesas jautājumu, vai tās varēja atjaunot, [pers. B] norādīja, ka to ir grūti pateikt, bija jāpēta, to nedarīja, jo intereses par ēkām nebija. Ar pieteicēju bija vienošanās, ka pieteicēja šīs ēkas nojauks. Pēc strīdus nekustamā īpašuma iegādes ieradās būvvaldes pārstāvji un pieprasīja ēkas nojaukt. Ēkas nojauca iepriekšējie īpašnieki pēc pirkuma līguma noslēgšanas.

Tātad [pers. B] pretēji apgabaltiesas spriedumā norādītajam tiesas sēdē neapliecināja, ka ēku dabā nebija. Tieši pretēji – [pers. B] norādīja, ka ēkas dabā bija, taču tās nebija izmantojamas. [Pers. B] arī skaidri norādīja, ka ēkas nojauca iepriekšējie īpašnieki pēc strīdus nekustamā īpašuma pārdošanas jeb pēc pirkuma līguma noslēgšanas. Šo liecinieka liecību apgabaltiesa nav vērtējusi kopsakarā ar pieteicējas konsekventi skaidroto, ka ēkas un būves dabā neeksistēja jau pirkuma līguma noslēgšanas brīdī. Šajā sakarā apgabaltiesa arī nav uzdevusi precizējošus jautājumus pieteicējai (viņas pārstāvim). Būtībā, atzīstot, ka ēkas un būves bija dabā neesošas jau pirkuma līguma noslēgšanas brīdī, apgabaltiesa vispār nav skaidrojusi apstākļus, saistītus ar ēku un būvju nojaukšanu.

Noklausoties pārējo liecinieku liecības, Senāts konstatē, ka [pers. C] liecināja, ka ēkas strīdus nekustamajā īpašumā nebija apdzīvojamas, jo nebija logu, durvju, grīdas, cauri bija izauguši krūmi, šāda pussagruvusi māja uz zemesgabala bija jau vairākus gadus, vienai ēkai bija karkass. [Pers. D] liecināja, ka strīdus nekustamajā īpašumā bija paliekas no ēkas. [Pers. E] liecināja, ka ēku (tās siluetu) varēja redzēt no ceļa, ēka bija aizaugusi, griesti bija iebrukuši. [Pers. F] liecināja, ka jumts ēkai bija sabrucis, daži logi bija, durvju nebija, niša bija aizklāta ar plēvi, klētij bija akmens sienas, griesti bija iebrukuši, ieiet ēkā nebija iespējams.

Tātad, kā pareizi norādīts kasācijas sūdzībā, liecinieki liecībās ir apliecinājuši nevis apgabaltiesas spriedumā norādīto, ka ēkas un būves bija dabā neesošas jau strīdus nekustamā īpašuma pārdošanas brīdī, bet gan ēku un būvju slikto stāvokli, kā dēļ tās liecinieku vērtējumā nebija izmantojamas. Tādējādi jāpiekrīt kasācijas sūdzībā norādītajam, ka apgabaltiesa spriedumu pamatojusi ar tādām ziņām, kuras liecinieki nav snieguši, kā arī nav vērtējusi pretrunas starp pierādījumiem un pieteicējas paskaidrojumiem.

[12] No apgabaltiesas sprieduma arī nav saprotams, kāpēc apgabaltiesa nav piešķīrusi nozīmi pirkuma līgumā norādītajām darījuma būtiskajām sastāvdaļām.

Tā atbilstoši strīdus nekustamā īpašuma pirkuma līguma 2.1.punktam (līguma priekšmets un maksa) pieteicēja pārdod un nodod īpašumā pircējam, bet pircējs pērk un saņem no pieteicējas 1/1 domājamo daļu no strīdus nekustamā īpašuma par savstarpēji nolīgtu maksu 90 000 *euro*. No pirkuma maksas 85 000 *euro* pircējs maksā pieteicējai par lauksaimniecībā izmantojamo zemi 24,4 ha platībā, bet 5000 *euro* par meža zemi, zemi ar citu lietošanas mērķi 2,2 ha platībā un nekustamā īpašuma sastāvā esošo namīpašumu.

Tātad pirkuma līgumā ir paredzēta atsevišķa ēku un būvju pirkuma maksa (kopā ar maksu par citām zemēm). To ir konstatējusi arī apgabaltiesa un uzdevusi attiecīgu jautājumu lieciniekam [pers B]. Liecinieks norādīja, ka nevar atbildēt uz jautājumu, kāpēc par ēkām un būvēm līgumā tika norādīta atsevišķa pirkuma maksa, un paskaidroja, ka tas jāprasa pašai pircējai. Strīdus nekustamā īpašuma pircēju apgabaltiesa nav nopratinājusi. Arī pieteicējai (pārstāvim) atbilstošs jautājums netika uzdots. Tādējādi apgabaltiesa būtībā nav noskaidrojusi, kāpēc apstākļos, ja ēkas un būves patiešām bija dabā neesošas pirkuma līguma noslēgšanas brīdī, par tām pirkuma līgumā bija jāparedz atsevišķa pirkuma maksa.

Senāts konstatē, ka pirkuma līgumā (1.1.punktā) ir norādīts strīdus nekustamā īpašuma faktiskais stāvoklis, proti, nekustamais īpašums sastāv no viena zemesgabala 26,6 ha platībā, no tā lauksaimniecībā izmantojamā zeme 24,4 ha, meži 0,1 ha, citas zemes 2,1 ha, kā arī uz zemes atrodošā namīpašuma, kas sastāv no vienas dzīvojamās ēkas un divām saimniecības ēkām. Apgabaltiesa atzinusi, ka šim līguma punktam būtībā nav nozīmes, jo pirkuma līgumam ir noslēgts pielikums – pieņemšanas un nodošanas akts, kurā darījuma dalībnieki apliecinājuši, ka zemesgrāmatā reģistrētās strīdus nekustamajā īpašumā ietilpstošās ēkas un būves dabā neeksistē. Apgabaltiesa arī norādījusi, ka šis līguma pielikums, kā arī nekustamā īpašuma pircējas pārstāvja [pers. B] skaidrotais apliecina, ka līgumslēdzēju pušu patiesā griba bija pārdot strīdus nekustamo īpašumu, kas sastāvēja tikai no lauksaimniecības zemes, jo zemesgrāmatā ierakstītās ēkas un būves dabā faktiski neeksistēja.

Senāts jau iepriekš konstatēja, ka pretēji apgabaltiesas spriedumā norādītajam liecinieki, tostarp [pers. B], liecībās nav apstiprinājuši ēku un būvju neesību pirkuma līguma noslēgšanas brīdī. Turklāt, kā minēts jau iepriekš, [pers. B] skaidri norādīja, ka ēkas un būves tika nojauktas pēc pirkuma līguma noslēgšanas. Pirkuma līguma pielikums, ar kuru apgabaltiesa pamatojusi secinājumu par būvju neesību pirkuma līguma noslēgšanas brīdī, parakstīts vienā dienā ar pirkuma līgumu. Ņemot vērā gan šo apstākli, gan jau minētās būvvaldes izziņas, par pamatotu atzīstams Valsts ieņēmumu dienesta arguments, ka apgabaltiesa pirkuma līguma pielikumu un tā ticamību nav vērtējusi kopsakarā ar pašu pirkuma līgumu, ar [pers. B] liecībām un būvvaldes izziņām. No apgabaltiesas sprieduma arī nav saprotams, kāpēc apgabaltiesa pirkuma līguma pielikumam, kas iepretim pirkuma līgumam nav noslēgts pie notāra, ir piešķīrusi lielāku ticamību salīdzinājumā ar pārējiem iepriekš noradītajiem pierādījumiem. Senāts arī konstatē, ka pretēji apgabaltiesas spriedumā norādītajam [pers. B] izskatāmajā lietā nav piedalījies strīdus nekustamā īpašuma pircējas pārstāvja statusā. Kā jau minēts, [pers. B] tika nopratināts liecinieka statusā. Līdz ar to, vērtējot strīdus nekustamā īpašuma pircējas patieso gribu, ar ko pamatots apgabaltiesas secinājums, ka tika pārdota vienīgi lauksaimniecības zeme, apgabaltiesai bija jāņem vērā arī Administratīvā procesa likuma 162.panta piektajā daļā noteiktais, ka nevar būt par pierādījumu liecinieka liecības, kas pamatotas uz citu personu sniegtajām ziņām, ja šīs personas nav nopratinātas.

[13] Apkopojot minēto, Senāts atzīst par pamatotu kasācijas sūdzības argumentu, ka apgabaltiesa lietas apstākļu un pierādījumu novērtējumā ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo un trešo daļu, kas noteic, ka tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem. Tiesa spriedumā norāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu.

Iepriekš tika konstatēts, ka apgabaltiesas secinājumu pamatā ir tādas ziņas, kuras liecinieki nav norādījuši. Arī kompetentās iestādes (būvvaldes) dokumentiem apgabaltiesa nav piešķīrusi nozīmi, pamatojot to ar tādām liecinieku liecībām, kuras liecinieki nav snieguši. Šādi pārkāpumi atzīstami par būtiskiem, tie ir ietekmējuši lietas izspriešanu, un tas ir pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

[14] Vienlaikus no apgabaltiesas sprieduma argumentācijas var noprast apgabaltiesas viedokli, ka gadījums, kad ēka tās sliktā stāvokļa dēļ nav izmantojama, pielīdzināms gadījumam, kad ēka dabā neeksistē. Apgabaltiesa norādījusi, ka ar ēkām un būvēm likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta piektās daļas izpratnē jāsaprot tādas ēkas, kurām ir nosakāms ēkas lietošanas veids atbilstoši normatīvajiem aktiem par būvju klasifikāciju (Būvniecības likuma 1.panta 3.punkts, 11.panta otrās daļas 3.punkts). Apgabaltiesa atzinusi, ka izskatāmajā gadījumā šādi apstākļi nav konstatējami.

Senāts minētajam nepiekrīt. Kā norādīts jau iepriekš, kārtību, kādā nosakāma būves neesība dabā, regulē Ministru kabineta 2017.gada 19.augusta noteikumu Nr. 500 „Vispārīgie būvnoteikumi” 11.punkts. No minētās normas kopsakarā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.7panta piekto daļu, neizriet, ka gadījumā, ja ēka tās stāvokļa dēļ nav izmantojama, tā ir atzīstama par ēku, kurai nav nosakāms lietošanas veids, un secīgi – par dabā neesošu ēku. Minēto noteikumu 11.punkts paredz citus kritērijus, pēc kuriem tiek noteikts, vai ēka atzīstama par dabā neesošu.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 17.novembra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.