

**Virsraksts:** Dāvinājums atlīdzības nozīmē kā ienākuma gūšanas avots likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” izpratnē

**Tēze:** Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkts tiešā tekstā runā par īpašuma pārdošanu, proti, skaidri definētu atlīdzības līgumu, kura izpildes ietvaros persona par citai personai nodoto īpašumu gūst atlīdzību. Šis regulējums nav tulkojams paplašināti, attiecinot to uz dāvinājumu atlīdzības nozīmē.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas  
Senāta Administratīvo lietu departamenta  
2011.gada 6.maija  
SPRIEDUMS  
Lieta Nr. A42600908  
SKA-171/2011**

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore V.Kakste  
senatore V.Krūmiņa  
senatore R.Vīduša

piedaloties pieteicēja *N.S.* pārstāvim *M.R.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Rolandam Vītiņam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *N.S.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2008.gada 29.aprīļa lēmuma Nr.19/12271 atcelšanu, sakarā ar *N.S.* kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 5.oktobra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējam *N.S.* vienkāršo iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2005.un 2006.gadu. Audita rezultātā pieteicējam par ienākumiem no nekustamo īpašumu atsavināšanas papildu samaksai budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda. Galīgais iestādes lēmums ir Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 29.aprīļa lēmums Nr.19/12271.

[2] Izskatot pieteicēja pieteikumu par minētā lēmuma atcelšanu, Administratīvā rajona tiesa ar 2009.gada 16.septembra spriedumu pieteikumu daļēji apmierināja. Tiesa atcēla lēmumu daļā, ar kuru pieteicējam uzlikts pienākums samaksāt nodokļa maksājumus par darījumiem ar *I.B.* un *A.C.*

[3] Izskatījusi lietu sakarā ar iestādes apelācijas sūdzību daļā par pieteicēja darījumiem ar *I.B.* un *A.C.*, Administratīvā apgabaltiesa ar 2010.gada 5.oktobra spriedumu pieteikumu šajā daļā noraidīja. Spriedumā norādīts tālāk minētais.

[3.1] Attiecībā uz darījumu par dzīvokļu [*adrese*], pārdošanu konstatējams, ka pieteicējs 2003. un 2004.gadā atsevišķos darījumos iegādājās visus minētajā mājā esošos dzīvokļus. 2005.gada 7.oktobrī starp pieteicēju un *A.C.* noslēgts pirkuma līgums, saskaņā ar kuru pieteicējs viena darījuma ietvaros pārdevis *A.C.* deviņus dzīvokļus minētajā mājā.

Lietā būtiski noskaidrot dzīvokļu iegādes mērķi. Nav konstatējams, ka pieteicējs dzīvokļus būtu uzmantojis dzīvošanai vai citām personiskajām vajadzībām.

[3.2] Nav pareizs pieteicēja arguments, ka dzīvokļu pārdošanas darījumā neveidojas saimnieciskā darbība arī tā iemesla dēļ, ka tas ir tikai viens atsavināšanas darījums.

Viena darījuma ietvaros pieteicējs atsavināja deviņus atsevišķus dzīvokļus. Lai konstatētu saimnieciskās darbības pazīmes personas rīcībā, noteicošais nav tas, cik pirkšanas-pārdošanas (atsavināšanas) līgumi ir noslēgti. Jākonstatē, ka īpašums tika iegādāts pārdošanai, tātad, lai gūtu peļņu. Līdz ar to ir pietiekami atzīt par pierādītu faktu, ka pieteicējs nekustamos īpašumus ir iegādājies nolūkā tos pārdot, respektīvi, veicis saimniecisko darbību, jo saskaņā ar Komerclikuma 1.panta trešo daļu jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību ir uzskatāma par saimniecisko darbību.

[3.3] No Komerclikuma 1.panta trešās daļas izriet, ka personas veiktās darbības ir atzīstamas par saimniecisku darbību, ja persona nolūkā gūt peļņu patstāvīgi, tas ir, savā vārdā, sistemātiski veikusi noteiktas darbības.

Atbilstoši Senāta norādītajam likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta 19.punkta „a” apakšpunktā (šobrīd 9.panta pirmās daļas 33.punkts) ietvertie vārdi *savs īpašums* interpretējami kā īpašums, ko persona iegādājusies lietošanai savām personiskajām vajadzībām. Tādējādi, ja īpašums acīmredzot ir iegādāts nevis personiskajai lietošanai, bet gan realizēšanai citām personām, šāda īpašuma pārdošanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” izpratnē nevar uzskatīt par sava īpašuma pārdošanu. Tas ir īpašums, kas iegādāts un pārdots saimnieciskās darbības ietvaros.

[3.4] Saimnieciskās darbības faktu apliecina ne tikai deviņu dzīvokļu atsavināšana, bet pieteicēja darbības ar nekustamajiem īpašumiem kopumā pārbaudāmajā periodā. Pieteicējs arī nav pārsūdzējis nodokļu aprēķinu par saimniecisko darbību darījumā ar nekustamo īpašumu [*adrese*]. Arī nekustamā īpašuma [*adrese*] atsavināšana atzīstama par veiktu saimnieciskās darbības ietvaros.

[3.5] Tā kā pieteicējs nav iesniedzis pierādījumus aprīkojuma nekustamā īpašuma [*adrese*], iegādei, tad sākotnējā administratīvajā aktā nepamatoti nekustamā īpašuma aprīkojuma vērtība 8000 lati tika iekļauta izdevumos, kas saistīti ar nekustamā īpašuma (deviņu dzīvokļu) pārdošanu.

[3.6] Attiecībā uz nekustamā īpašuma [*adrese*] dāvinājuma darījumu konstatējams, ka pieteicējs šo īpašumu iegādājās izolē 2005.gada 25.jūlijā, bet 2005.gada 17.oktobrī, noslēdzot dāvinājuma līgumu atlīdzības nozīmē, atsavināja to *I.B.* Strīds ir par to, vai dāvinājums atlīdzības nozīmē ir uzskatāms par neapliekamu darījumu. Darījums ir vērtējams ne tikai no gramatiskā un formālā viedokļa, bet arī pēc tā satura un būtības.

Nav pierādīts, ka pieteicējs šo īpašumu iegādājies personiskām vajadzībām. Liecinieks *I.B.* liecināja, ka pieteicēju personiski nepazīst, bet dāvinājumu ir pieņēmis. Nekādas saistības ar pieteicēju lieciniekam nav bijis, bet viņš iepriekš sniedzis pakalpojumus citai personai – *G.D.*, kas esot pieteicēja radnieks un sens *I.B.*darbabiedrs. Ap 1993.gadu, aizbraucot jūrā, liecinieks atstājis lietošanā (vairāk kā gadu) *G.D.* savu personisko automašīnu, atlīdzību par to nav prasījis un arī nav saņēmis. Par dāvinājumā līgumā norādīto summu 6000 latiem liecinieks paskaidrot nevarēja, tas bijis informatīvos nolūkos, par dāvinājumu neko neesot maksājis.

[3.7] Ievērojot Civillikuma 1912. un 1933.pantā noteikto, uzskatāms, ka dāvinājums atlīdzības nozīmē ir atlīdzības darījums, neskatoties uz to, ka privātajās tiesībās šāds darījums tiek pieskaitīts dāvinājuma veidam. Publiskajās tiesībās, tostarp attiecībā uz personas pienākumu maksāt nodokļus, atlīdzības darījuma noformēšanas formai nav nozīmes. Ienākumi atlīdzības darījumos saimnieciskās darbības ietvaros ir ar nodokli apliekami.

[3.8] Ir pamats atzīt, ka pēc strīdus darījuma būtības atsavinātāja nolūks ir bijis peļņas gūšana, kas ir obligāta saimnieciskās darbības pazīme. Pieteicējs ir ieguldījis laiku un resursus, lai iegādātos strīdus nekustamo īpašumu un reģistrētu īpašumtiesības zemesgrāmatā. Tas ir pamats secinājumam, ka pieteicējs vēlējies saņemt atlīdzību un papildu labumu.

Parasti personas, kuras bez atlīdzības nodod citām personām sev piederošu īpašumu, ir radniecības, draudzības vai citās īpašās attiecībās ar apdāvināto. Starp pieteicēju un *I.B.* tādās nav konstatējamas.

*I.B.* liecinātajam, ka viņš par nekustamo īpašumu tieši pieteicējam nav maksājis, nav piešķirama nozīme, jo samaksa var notikt arī caur trešajām personām. Kritiski vērtējams *I.B.* paskaidrotais iespējamības formā, ka pieteicēja dāvinājums 2005.gadā noticis kādu apmēram 1993.gadā izdarīto pakalpojumu citai personai (*G.D.*) dēļ, par kuriem turklāt liecinieks personai, kuras labā pakalpojumu izdarīja, atlīdzību nav prasījis un pakalpojumu naudas izteiksmē nav novērtējis.

Ievērojot minēto, darījumā ar *I.B.* ir konstatējamas saimnieciskās darbības pazīmes un pieteicēja darbības ir kvalificējamas kā saimnieciskā darbība.

[3.9] Pieteicējs uzskata, ka lēmumā prettiesiski pasliktināts pieteicēja stāvoklis, veicot uzrēķinu par darījumu, par kuru sākotnējā lēmumā uzrēķins nav veikts.

Vispārējais *reformatio in peius* (pārvērtība uz sliktāku – *latīņu val.*) aizlieguma princips nozīmē, ka apstrīdēšanas rezultātā nedrīkst pasliktināt adresāta (vai citas personas, kas apstrīd attiecīgo aktu) tiesisko stāvokli vairāk, nekā tas ir izdarīts ar sākotnējo administratīvo aktu. Ja likumdevējs devis priekšroku objektīvi tiesiskajai (pārvaldes darbības objektīvas paškontroles) funkcijai, tad *reformatio in peius* ir pieļaujams (*sk. Briede J. Administratīvā akta apstrīdēšana augstākā iestādē. Latvijas Vēstnesis, Jurista Vārds, Rīga, 2005, Nr.11*).

Administratīvais akts tā apstrīdēšanas stadijā vēl nav ieguvis savu pastāvīgo spēkā esību un procesa dalībniekiem šajā stadijā vēl ir jāreķinās ar administratīvā akta atcelšanu. Ja persona apstrīd administratīvo aktu, tai jāapzinās, ka lēmums var tikt grozīts arī tai par sliktu. Līdz ar to, ja augstāka iestāde konstatē, ka sākotnējais administratīvais akts ir obligātais administratīvais akts, bet zemāka iestāde ir izdevusi citu, tātad tiesību normai neatbilstoša satura administratīvo aktu, tad augstāka iestāde var šādu administratīvo aktu atcelt pilnīgi vai daļā arī apstrīdētājam par sliktu. Gadījumā, ja augstāka iestāde pati ir kompetenta pieņemt administratīvo aktu, tās pienākums ir šo administratīvo aktu formulēt galīgajā variantā tā, ka tas ir tiesisks.

Konkrētajā gadījumā sākotnējā administratīvajā aktā privātpersonai ir uzlikts pienākums samaksāt noteiktu nodokļa summu. Pārbaudot aprēķināto nodokli, augstāka iestāde secināja, ka nodokļa summai faktiskajos lietās apstākļos atbilstoši tiesību normai bija jābūt lielākai. Šādā gadījumā augstāka iestāde varēja iemaksājamo nodokli palielināt, tādā veidā izdodot adresāta interesēm nelabvēlīgāku administratīvo aktu. Lēmumā pieteicēja stāvokļa pasliktināšana nav veikta attiecībā uz sākotnējā lēmumā noteikto soda naudu.

[4] Pieteicējs par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Tā pamatota ar tālāk norādītajiem argumentiem.

[4.1] Apgabaltiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 1.<sup>1</sup>daļu un 9.panta 19.punkta „a” apakšpunktu kopsakarā ar Dzīvesvietas deklarēšanas likumu, Komerclikuma 1.panta otro un trešo daļu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 1.<sup>1</sup>daļā ietvertais saimnieciskās darbības jēdziens ir piemērojams divās nozīmēs. Pirmajā teikumā tas lietots šaurākā nozīmē, un tādēļ, nosakot ar nodokli apliekamos ienākumus, ir jāņem vērā arī citas tiesību normas. Otrajā teikumā tas lietots plašākā nozīmē, un to var piemērot tikai gadījumos, ja persona, kura nodarbojas ar saimniecisko darbību, atrodas

īpašā statusā, izpildot citu tiesību normu prasības. Piemēram, saimnieciskā darbība ir individuālā komersanta darbība tikai tad, ja persona ir reģistrējusies individuālā komersanta statusā. Pretējā gadījumā saimnieciskās darbības jēdziens attiecībā uz fiziskajām personām ir jāskata šaurākā nozīmē. Tādēļ tiesa nepamatoti piemērojusi Komerclikuma normas.

[4.2] Tiesa nav noskaidrojusi visus faktus lietā, izdarot secinājumu par nekustamā īpašuma iegādes mērķi. Nepamatoti piemērotas Dzīvesvietas deklarēšanas likuma normas. Formāli novērtēts apstāklis, ka noslēgts tikai viens darījums.

[4.3] Tiesa nepareizi piemērojusi Civillikuma normas un pārkāpusi savas kompetences robežas, tā kā privāttiesiska līguma statusa noteikšana var būt vienīgi vispārējās jurisdikcijas tiesas kompetencē.

[4.4] Būtisks bijis procesuāls pārkāpums, sākotnējo iestādes lēmumu pieteicējam nosūtot ar vienas dienas kavējumu, jo šis lēmums noteica ne tikai maksājamo nodokli, bet arī soda naudu, kam ir sankcijas raksturs.

[5] Iestāde paskaidrojumā lūdz noraidīt kasācijas sūdzību.

[6] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis uzturēja kasācijas sūdzību, pamatojoties uz tajā norādītajiem argumentiem, bet iestādes pārstāvis to neatzina.

### **Motīvu daļa**

[7] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkts redakcijā, kas bija spēkā pieteicēja darījumu noslēgšanas laikā, noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no: a) pārdošanai izgatavotu vai iegādātu izstrādājumu (mantas) pārdošanas; b) fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža pārdošanas izciršanai; c) tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem; d) personāla akciju atpirkšanas.

Šā likuma 11.panta 1.<sup>1</sup>daļa noteic, ka par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Saimnieciskā darbība ietver arī ar uzņēmuma līguma izpildi saistīto darbību, profesionālo darbību, nekustamā īpašuma apsaimniekošanu, komercaģenta, māklera un individuālā komersanta darbību, kā arī fiziskās personas īpašumā esoša individuālā uzņēmuma (arī zemnieka un zvejnieka saimniecības) darbību.

Interpretējot minētās tiesību normas, Senāts 2010.gada 3.decembra spriedumā lietā Nr.SKA-526/2010 ir atzinis tālāk minēto, kas ņemams vērā arī izskatāmajā lietā.

[8] Mantas pārdošanai (likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „a” apakšpunkts) likumdevējs ir noteicis ienākumu aplikšanas ar nodokli kritēriju, t.i., jāvērtē, cik regulāri, kādā apjomā tiek pārdota manta un kāda ir darījumu ekonomiskā būtība. To savā 2005.gada 13.septembra spriedumā lietā Nr.SKA-217/2005 17.punktā ir apstiprinājis arī Senāts, tulkojot likuma 9.panta pirmās daļas 19.punktā lietoto jēdzienu *savs īpašums*. Senāts atzina, ka minētajā tiesību normā ietvertie vārdi *savs īpašums* interpretējami kā īpašums, ko persona iegādājusies lietošanai personiskajām vajadzībām. Ja īpašums acīmredzot ir iegādāts nevis personiskajai lietošanai, bet gan realizēšanai citām personām, šāda īpašuma pārdošanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” izpratnē nevar uzskatīt par sava īpašuma pārdošanu. Tas ir īpašums, kas iegādāts un pārdots saimnieciskās darbības ietvaros. Pretējā gadījumā par sava īpašuma pārdošanu varētu uzskatīt jebkuru tirdzniecību, kuras ietvaros īpašnieks tirgotos ar precī, kas iegādāta par saviem līdzekļiem. Izskatītās lietas gadījumā pieteicējs

automašīnas nebija iegādājies personiskajai lietošanai, bet gan realizācijai. Šī Senāta atziņa ir lasāma kopsakarā ar to, ka lietā notika mantas pārdošana. Tādēļ Senāts jēdzienu *savs īpašums* uzlūkoja vairāk no nodoma puses.

Starp mantas un nekustamā īpašuma atsavināšanu ir paša likumdevēja ieviesta atšķirība. Pirmkārt, likumdevējs ir izdalījis atsevišķi nekustamo īpašumu kā vienu no mantas veidiem, paredzot atsevišķu regulējumu ienākumu aplikšanai ar nodokli. Otrkārt, ienākuma no nekustamā īpašuma pārdošanas aplikšanu ar nodokli likumdevējs ir darījis atkarīgu tikai no viena kritērija, cik ilgi nekustamais īpašums ir bijis personas īpašumā. Likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunktā minētais 12 mēnešu termiņš ir regularitātes kritērijs. Ja nekustamais īpašums tiek pārdots šā termiņa laikā, tad ienākums ir aplikams ar nodokli, ja pārdots vēlāk (jeb retāk), tad nav aplikams ar nodokli. Ja tiek pārdoti vairāki nekustamie īpašumi, kuri bijuši vienas personas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, tad arī ienākumu neaplik ar nodokli. Ar 12 mēnešu termiņu likumdevējs mēģinājis novilkt robežšķirtni starp tirdzniecības (saimniecisko) darbību ar nekustamajiem īpašumiem un *sava īpašuma* atsavināšanu. Likumdevēja ieskatā, ja reiz nekustamais īpašums nav pārdots gada laikā, tas kļūst par *savu īpašumu*.

Likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkts nav saistāms ar likuma 11.panta 1.<sup>1</sup>daļu, kas definē saimnieciskās darbības jēdzienu. 9.pants noteic, kuru ienākumu veidi netiek iekļauti gada aplikamajā ienākumā. Ja pats ienākuma veids jau netiek iekļauts gada aplikamajā ienākumā, tad nav nozīmes darbības sistemātiskumam un atlīdzības raksturam.

Ievērojot minētos apsvērumus, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkta tekstu, sistēmu ar „a” apakšpunktu, normas attīstības vēsturi (vēlākos grozījumus), Senāts secina, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkts tulkojams tā, ka, arī pārdodot vairākus nekustamos īpašumus, kuri bijuši personas īpašumā ilgāk kā 12 mēnešus, gūtais ienākums nav aplikams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (*sk. Senāta 2010.gada 3.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-526/2010 13.-17.punktu*).

[9] Ievērojot minēto, apgabaltiesa, atzīstot, ka nekustamā īpašuma pārdošanas gadījumā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkts ir tulkojams tāpat kā „a” apakšpunkts un ir piemērojama šā likuma 11.panta 1.<sup>1</sup>daļa, šīs tiesību normas ir piemērojusi nepareizi. Tādēļ apgabaltiesas spriedums daļā par nodokļa maksājumiem, kas noteikti par pieteicējam piederošo dzīvokļu pārdošanu, ir atceļams. Tādēļ Senāts nevērtē pārējos kasācijas sūdzības argumentus šajā daļā.

[10] Attiecībā uz nekustamā īpašuma dāvinājuma darījumu no tiesas sprieduma ir secināms, ka, tiesas ieskatā, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkts ir piemērojams arī nekustamā īpašuma dāvinājuma atlīdzības nozīmē gadījumā. Turklāt var secināt, ka tiesa konkrētajos apstākļos ir apšaubījusi tieši dāvinājuma darījuma noslēgšanu. Senāts šajā sakarībā norāda tālāk minēto.

[11] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkts tiešā tekstā runā par īpašuma pārdošanu, proti, skaidri definētu atlīdzības līgumu, kura izpildes ietvaros persona par citai personai nodoto īpašumu gūst atlīdzību. Senāta ieskatā, šis regulējums nav tulkojams paplašināti, attiecinot to uz dāvinājumu atlīdzības nozīmē.

Atbilstoši Civillikuma 1912.pantam dāvinājums ir tiesisks darījums, ar kuru kāds aiz devības piešķir otram bez atlīdzības kādu mantisku vērtību. Tādēļ dāvinājums

ir bezatlīdzības līgums un, kā norādīts juridiskajā literatūrā, nav raksturīgs komercdarbībai. Dāvinājuma raksturīga iezīme ir dāvinātāja devība (sk. *K.Torgāns. Saistību tiesības. II daļa. Mācību grāmata. –Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 60., 62.lpp.*). Savukārt ar dāvinājumiem atlīdzības nozīmē atbilstoši Civillikuma 1933.pantam jāsaprot tādi, kas piešķirti kā atlīdzība par izdarītajiem pakalpojumiem. Dāvinājums atlīdzības nozīmē tiek uzskatīts par izņēmumu, kā savdabīgs līguma veids, kas lielā mērā ir pretrunā ar dāvinājuma būtību. Taču starp pilnīgu altruismu, nesavtīgu devību un pienākumu maksāt kādam atlīdzību ir starposms, kad kādā lietā noteiktais maksājums ir veikts, lai arī nemaz nebija noteikts, tomēr tieši sakarā ar kādu veikumu viens vēlas otram izrādīt labvēlību, atzinību, laipnību (sk. *turpat, 73.lpp.*). Tādēļ dāvinājums atlīdzības nozīmē ir saprotams kā pateicība par citu iegūtu labumu vai labvēlību. Tādēļ tieši dāvinājums (atlīdzības nozīmē), iespējams, varētu tikt saprasts kā sava veida atlīdzība, bet sākotnēji iegūtais labums šādā gadījumā nevar būt atlīdzība par dāvinājumā iegūto mantu. Tādēļ dāvinājuma atlīdzības nozīmē, kas kā tāds noslēgts, gadījumā nav piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkts.

[12] Vienlaikus iestādei un tiesai ir jāvērtē konkrēta gadījuma apstākļi un konkrēta darījuma būtība, lai noskaidrotu, vai izvēlēta forma nekalpo patiesā darījuma slēpšanai. Nav pamatots pieteicēja arguments kasācijas sūdzībā, ka tādējādi administratīvā tiesa pārkāpj savu kompetenci, jo iejaucas privāttiesiskajās attiecībās. Administratīvā tiesa privāttiesiskajās attiecībās neiejaucas, jo ar savu darījuma novērtējumu nenoteic un negroza darījuma dalībnieku civilās tiesības un pienākumus. Tiesa noteic personas tiesības un pienākumus publisko tiesību jomā, tas ir, attiecībā pret valsti. Tiesa pareizi norādījusi, ka darījuma forma un darījumā norādītais tā veids pats par sevi nenoteic, ka darījums pēc būtības tam arī atbilst. Šādā novērtējumā tiesa, kas izskata lietu pēc būtības, atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajai daļai 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. Atbilstoši šā panta trešajai daļai tiesa spriedumā norāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu.

Kasācijas instances tiesa pierādījumus nepārvērtē, bet pārbauda, vai to novērtēšanā nav pieļauti tiesību normu pārkāpumi. Senāts atbilstoši tālāk norādītajam secina, ka tiesas spriedumā tādi ir konstatējami.

[13] Tiesa secinājumu, ka pieteicējs no noslēgtā līguma ir guvis ar nodokli apliekamu ienākumu, ir balstījusi uz vairāku apstākļu un apsvērumu kopumu, kas kopsakarā veidojuši tiesas pārliecību. Šis kopums ir šāds: 1) pieteicējs nav pierādījis, ka nekustamo īpašumu iegādājies personiskām vajadzībām; 2) īpašumu tūlīt pēc iegādāšanās atsavinājis (uzdāvinājis); 3) pēc strīdus darījuma būtības pieteicēja nolūks bijis peļņas gūšana; 4) pieteicējs ir ieguldījis laiku un resursus, lai iegādātos šo īpašumu un reģistrētu savas īpašuma tiesības zemesgrāmatā, no kā ir pamats secināt, ka persona vēlējusies saņemt ne vien atlīdzību, kas būtu ekvivalenta jau ieguldītajiem resursiem un laikam, bet arī saņemt papildu labumu; 5) starp pieteicēju un apdāvināto nav radniecības, draudzības vai citas īpašas attiecības, kā tas parasti ir dāvinājuma gadījumos; 6) nav nozīmes apdāvinātā paskaidrojumam, ka viņš par īpašumu tieši pieteicējam nav maksājis, jo samaksa var notikt arī caur trešajām personām; 7) apdāvinātais iespējamības formā paskaidrojis, ka dāvinājums 2005.gadā noticis kādu apmēram 1993.gadā izdarīto pakalpojumu citai personai dēļ.

Senāts atzīst, ka tiesas atsevišķu apstākļu novērtējums un to nozīme jeb ietekme uz gala secinājumu balstās nepareizā tiesību normu iztulkošanā. Piemēram, Senāts iepriekš jau norādīja, ka tiesību norma, kas regulē iedzīvotāju ienākuma nodokļa noteikšanu no nekustamā īpašuma pārdošanas, nav saistāma ar tiesību normu, kas regulē saimniecisko darbību (sk. šā sprieduma 8., 9.punktu). Tādēļ apstāklim, vai īpašumu pieteicējs iegādājies personīgajām vai citām vajadzībām, šajā gadījumā nav izšķirošas nozīmes. Apstāklim, vai starp pieteicēju un apdāvināto ir kādas radniecības, draudzības u.tml. attiecības, tiesa piešķirusi vispārinātu nozīmi. Konkrētajā gadījumā pieteicējs norāda, ka noslēdzis dāvinājuma līgumu atlīdzības nozīmē. Tādēļ vispirms šis līgums kā tāds arī jāvērtē. Šāda darījuma raksturīgākā pazīme ir nevis dāvinātāja devība (kas ir dāvinājuma pazīme), bet gan pateicība, kur personu īpaši tuvajām attiecībām var nebūt nozīme (sk. šā sprieduma 11.punktu). Tiesa arī pretēji Administratīvā procesa likuma 154.panta trešajai daļai faktiski nav pamatojusi secinājumu, ka nav piešķirama nozīme apdāvinātās personas paskaidrojumiem, ka viņš pieteicējam par īpašumu nav maksājis. Norādītais pamatojums, ka samaksu iespējams nodot caur trešo personu, ir vispārīgs apgalvojums, kas konkrētajā lietā kalpo vienīgi kā tiesas pieņēmums.

Šādos apstākļos Senāts atzīst, ka tiesas spriedumam daļā par dāvinājuma darījumu nav pietiekama pamatojuma, tādēļ tas ir atceļams un tiesai apstākļi jāvērtē no jauna. Ievērojot minēto, Senāts nevērtē pārējos kasācijas sūdzības argumentus šajā daļā.

### **Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

### **n o s p r i e d a**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 5.oktobra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore

Senatore

Senatore

*(paraksts)*

*(paraksts)*

*(paraksts)*

V.Kakste

V.Krūmiņa

R.Vīduša