

Virsraksts: Mantota īpašuma iegūšanas brīža noteikšana iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām

Tēze: Īpašuma jēdzienu, kā arī īpašuma pāreju regulē Civillikums. Jautājumu par īpašuma tiesību pārejas brīdi mantošanas gadījumā regulē Civillikuma 1034.pants. Minētais pants noteic: „Ar īpašnieka nāvi īpašuma tiesība pāriet uz viņa mantiniekiem”, tātad atbilstoši tiesību doktrīnai īpašuma tiesība uz mantinieku, kurš mantojumu pieņēmis, ar atpakaļejošu spēku pāriet no mantojuma atklāšanās dienas.

Tēze: Laikā, kad Civillikuma 1034.pants un Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” 63.punkts atšķirīgi regulēja vienu un to pašu jautājumu (īpašuma iegūšanas brīdi mantojuma gadījumā), bija piemērojams Civillikuma 1034.pants, jo šai tiesību normai, atbilstoši Administratīvā procesa likuma 15.panta otrās daļas 2. un 3.punktam, ir augstāks juridiskais spēks.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas
Senāta Administratīvo lietu departamenta
2011.gada 20.janvāra
LĒMUMS
Lieta Nr. A421010809
SKA-275/2011**

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

senatore V.Kakste
senatore V.Krūmiņa
senators J.Neimanis

rakstveida procesā izskatīja *R.L.* blakus sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 6.decembra lēmumu, ar kuru noraidīts *R.L.* lūgums par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 12.novembra lēmuma Nr.22.4/22563 darbības apturēšanu daļā par papildu samaksai budžetā noteiktajiem nodokļu maksājumiem un nokavējuma naudu par ienākumiem, kas gūti, atsavinot nekustamos īpašumus Rīgā, [*adrese1*], [*adrese2*], [*adrese3*], [*adrese4*] un [*adrese5*].

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicēja *R.L.* nodokļu auditu. Audita pārskatā citastarp secināts tālāk minētais.

[1.1] Pieteicējs saimnieciskās darbības ietvaros atsavinājis šādus dzīvokļa īpašumus, kuri bijuši viņa īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem: 1) Rīgā, [*adrese1*] (iegūts īpašumā 2001.gada 24.janvārī, pārdots 2005.gada 11.martā); 2) Rīgā, [*adrese2*] (iegūts īpašumā 2001.gada 24.janvārī, pārdots 2005.gada 11.martā); 3) Rīgā, [*adrese3*] (iegūts īpašumā 2004.gada 15.novembrī, pārdots 2006.gada 30.jūnijā); 4) Rīgā, [*adrese4*] (iegūts īpašumā 2004.gada 15.novembrī, pārdots 2007.gada 4.janvārī).

[1.2] Pieteicējs atsavinājis dzīvokļa īpašumu Rīgā, [*adrese5*]. Minētais īpašums nav pārdots saimnieciskās darbības ietvaros, taču bijis pieteicēja īpašumā mazāk kā 12 mēnešus. Īpašums iegūts mantojumā no mātes, kura mirusi 2005.gada 27.jūnijā. Par

dzīvokļa īpašuma iegūšanas brīdi uzskatāma mantojuma apliecības izsniegšanas diena – 2006.gada 13.novembris. Dzīvoklis pārdots 2006.gada 21.decembrī.

[1.3] Pieteicējs nav samaksājis iedzīvotāju ienākuma nodokli, kas viņam bija jāmaksā no ienākumiem, kuri gūti no minēto dzīvokļa īpašumu pārdošanas.

[2] Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 12.novembra lēmumu Nr.22.4/22563. Atbilstoši šim lēmumam pieteicējam: 1) papildus aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 99 766,79 lati, soda nauda 94 722,34 lati un nokavējuma nauda 33 120 lati; 2) samazināts no budžeta atmaksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis par 256,08 latiem un aprēķināta soda nauda 128,04 lati; 3) papildus aprēķinātas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas 610,56 lati, soda nauda 305,28 lati un nokavējuma nauda 230,34 lati.

[3] Pieteicējs iesniedza tiesā pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu.

[4] Administratīvā rajona tiesa ar 2010.gada 1.septembra spriedumu pieteikumu apmierināja daļēji: 1) atcēla Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu daļā par iedzīvotāju ienākuma nodokli 93 140,01 latu, soda naudu 89 627,03 latiem un nokavējuma naudu 30 698,58 latiem; 2) noraidīja pieteikumu daļā par iedzīvotāju ienākuma nodokli 6626,78 latiem, soda naudu 5095,31 latu, nokavējuma naudu 2421,42 latiem, samazināto no budžeta atmaksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli 256,08 latiem, soda naudu 128,04 latiem, valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām 610,56 latiem, soda naudu 305,28 latiem un nokavējuma naudu 230,34 latiem.

Spriedums, ciktāl tas attiecas uz dzīvokļa īpašuma Rīgā, [adrese5] atsavināšanu, pamatots citastarp ar tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” (turpmāk – noteikumi Nr.793) 63.punkts (redakcijā, kas bija spēkā, kad pieteicējs atsavināja dzīvokli Rīgā, [adrese5]) noteica: „Piemērojot likuma [„Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”] 9.panta pirmās daļas 19.punktu, pārdodot nekustamo īpašumu, kas saņemts mantojumā [...] [,] [p]ar nekustamā īpašuma iegūšanas dienu uzskata dienu, kad stājas spēkā tiesas spriedums mantojuma lietā [...]” Ar 2007.gada 28.jūlija noteikumiem norma grozīta, papildinot, ka par nekustamā īpašuma iegūšanas dienu uzskata arī mantojuma apliecības izdošanas dienu. Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 5.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu un nodevu likumu normu piemērošanas kārtību nosaka tikai konkrētie likumi vai Ministru kabineta noteikumi.

Tulkojot kopsakarā minētās tiesību normas, secināms, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunktā noteiktā 12 mēnešu termiņa sākums ir nekustamā īpašuma iegūšanas diena, proti, diena, kad tiek atzītas mantnieka tiesības uz konkrēto mantojumu un izdota mantojuma apliecība.

[4.2] Saskaņā ar Civillikuma 1034.pantu īpašumtiesības rodas no mantojuma atklāšanās brīža. Tomēr likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunktā noteiktais tiesiskais regulējums paredz 12 mēnešu termiņa sākumu nevis no īpašumtiesību rašanās brīža, bet gan no dienas, kad faktiski tiek atzītas mantnieka tiesības uz konkrēto mantojumu.

[4.3] Tādējādi Valsts ieņēmumu dienests pamatoti noteicis, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunktā noteiktā 12 mēnešu termiņa sākums ir 2006.gada 13.novembris, kad pieteicējam izsniegta mantojuma apliecība. Nekustamo īpašumu Rīgā, [adrese5] pieteicējs pārdevis 2006.gada 21.decembrī. Līdz ar to minētais īpašums pieteicēja īpašumā bija mazāk par

12 mēnešiem. Tādējādi pieteicējam no šā dzīvokļa pārdošanas ienākumiem ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

[5] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas spriedumu daļā, ar kuru atcelts Valsts ieņēmumu dienesta lēmums daļā par papildus aprēķinātajiem nodokļu maksājumiem par ienākumiem, kurus pieteicējs guvis no nekustamo īpašumu Rīgā, [adrese1], [adrese2], [adrese3] un [adrese4] atsavināšanas.

Pieteicējs iesniedza pretapelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 1.septembra spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts daļā par papildus aprēķinātajiem nodokļu maksājumiem par ienākumiem, kas gūti no nekustamā īpašuma Rīgā, [adrese5] atsavināšanas.

Pretapelācijas sūdzībā ietverts lūgums apturēt Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma darbību daļā par papildu nomaksai budžetā noteiktajiem nodokļu maksājumiem un nokavējuma naudu par ienākumiem, kas gūti no apelācijas sūdzībā un pretapelācijas sūdzībā minēto nekustamo īpašumu atsavināšanas. Tāpat lūgts noteikt pasākumus lēmuma jau uzsāktās izpildes radīto seku novēršanai, proti, noņemt arestu pieteicēja bankas kontiem un dzēst zemesgrāmatā piedziņas atzīmi uz pieteicējam piederošo nekustamo īpašumu – 1/100 daļu no nekustamā īpašuma [adrese 6], kadastra Nr.[..].

Lūgumā norādīts, ka pieteicējam aprēķinātais nodokļu parāda apmērs ir ievērojams, ir ieķīlāti pieteicēja bankas konti un uzlikts arests nekustamajam īpašumam, kas tiks pārdots izsolē. Tādējādi, ja lēmuma darbība netiks apturēta, pieteicējs zaudēs nekustamo īpašumu. Īpašuma atgūšana pieteicējam labvēlīga sprieduma gadījumā nebūs iespējama. Šāda īpašuma neatgriezeniska zaudēšana ir vērtējama kā vissmagākās iespējamās sekas prettiesiskā un nepamatotā lēmuma izpildes gadījumā. Ar šiem apsvērumiem pieteicējs pamatojis, ka administratīvā akta darbība draud radīt viņam būtiskus zaudējumus.

[6] Administratīvā apgabaltiesa ar 2010.gada 6.decembra lēmumu noraidīja pieteicēja lūgumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 12.novembra lēmuma Nr.22.4/22563 darbības apturēšanu daļā par papildu samaksai budžetā noteiktajiem nodokļu maksājumiem un nokavējuma naudu par ienākumiem, kas gūti no nekustamo īpašumu Rīgā, [adrese1], [adrese2], [adrese3], [adrese4] un [adrese5] atsavināšanas.

Apgabaltiesas lēmums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 185.¹panta otrajai daļai administratīvā akta darbība apturama, ja pārsūdzētais administratīvais akts ir pirmšķietami prettiesisks un pieteicējam draud iestāties būtisks kaitējums.

[6.2] Pirmās instances tiesas spriedumā ietvertā argumentācija, kas attiecas uz dzīvokļa Rīgā, [adrese5] atsavināšanu, ir pareiza un pilnībā pietiekama. Apgabaltiesa pievienojas šai argumentācijai un uz tās pamata atzīst Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu attiecīgajā daļā par pirmšķietami tiesisku.

[6.3] Attiecībā uz dzīvokļiem Rīgā, [adrese1], [adrese2], [adrese3] un [adrese4] strīds ir par to, vai tie realizēti pieteicēja saimnieciskās darbības ietvaros.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „a” apakšpunktam un noteikumu Nr.793 54.punktam saimnieciskās darbības ienākumi ir apliekami ar nodokli.

Izvērtējot faktiskos apstākļus, kas attiecas uz minēto dzīvokļu iegūšanu īpašumā, izmantošanu un atsavināšanu, secināms, ka minētos dzīvokļus pieteicējs pārdevis saimnieciskās darbības ietvaros. Līdz ar to viņam jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis par ienākumiem, kas gūti no minēto dzīvokļu atsavināšanas. Tādējādi Valsts ieņēmumu dienesta lēmums attiecīgajā daļā pirmšķietami atzīstams par tiesisku.

[6.4] Tāpat nav konstatējami apstākļi, ka lēmuma izpilde varētu radīt pieteicējam būtisku kaitējumu vai nenovēršamus zaudējumus. Secināms, ka nepastāv neviens no Administratīvā procesa likuma 185.¹panta otrajā daļā paredzētajiem administratīvā akta darbības apturēšanas priekšnoteikumiem.

[7] Pieteicējs iesniedza blakus sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas lēmumu. Blakus sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[7.1] Atbilstoši Civillikuma 1034.pantam pieteicējs dzīvokli Rīgā, [adrese5] ieguvis īpašumā ar mantojuma atklāšanās dienu. Tādējādi tas bijis pieteicēja īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem.

[7.2] Apgabaltiesa nepamatoti secinājusi, ka dzīvokļi Rīgā, [adrese1], [adrese2], [adrese3] un [adrese4] pārdoti saimnieciskās darbības ietvaros.

[7.3] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunktam ienākums no tādu nekustamo īpašumu pārdošanas, kuri bijuši personas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, nav apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Motīvu daļa

[8] Senāts nepiekrīt apgabaltiesas (*ņemot vērā rajona tiesas spriedumā ietvertos argumentus, kuriem apgabaltiesa pievienojusies*) viedoklim, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunktā noteiktā 12 mēnešu termiņa sākums ir nekustamā īpašuma iegūšanas diena, proti, diena, kad tiek atzītas mantinieka tiesības uz konkrēto mantojumu un izdota mantojuma apliecība.

[8.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkts tā laika redakcijā noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no „tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem”.

Tātad likumā tiešā tekstā bija lietots jēdziens „īpašumā”. Līdz ar to jautājums ir par jēdziena „īpašumā” iztulkošanu.

[8.2] Īpašuma jēdzienu, kā arī īpašuma pāreju regulē Civillikums. Konkrēto jautājumu par īpašuma tiesību pārejas brīdi mantošanas gadījumā regulē Civillikuma 1034.pants. Minētais pants noteic: „Ar īpašnieka nāvi īpašuma tiesība pāriet uz viņa mantiniekiem.”

Kā skaidrots tiesību doktrīnā: „[K]ontinuitātes princips liek atzīt, ka īpašumtiesības rodas no mantojuma atklāšanās brīža. [...] [M]antojums skaitās par mantinieka īpašumu jau ar mantojuma atstājēja nāvi, ja mantinieks mantojumu pieņem. Tātad īpašumtiesības rodas ar atpakaļejošu datumu.” (*sk. Rolands Krauze. Mantojuma tiesības Latvijas Republikā. Rīga: KIF „Biznesa komplekss”, 1994, 136.lpp.*)

Tātad atbilstoši Civillikuma 1034.pantam īpašuma tiesība uz mantinieku, kurš mantojumu pieņēmis, ar atpakaļejošu spēku pāriet no mantojuma atklāšanās dienas.

[8.3] Likumdevējs kādā jomā, piemēram, nodokļu jomā, var noteikt atsevišķiem jautājumiem atšķirīgu regulējumu, nekā noteikts Civillikumā. Taču attiecīgajā laikā likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” nenoteica, ka nodokļu aprēķināšanas vajadzībām par īpašuma iegūšanas brīdi mantošanas gadījumā uzskata kādu citu brīdi, nevis Civillikuma 1034.pantā noteikto. Atšķirīgu regulējumu noteica vienīgi noteikumu Nr.793 63.punkts.

[8.4] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 15.panta otrās daļas 2. un 3.punktam likums ārējo normatīvo aktu juridiskā spēka hierarhijā atrodas augstāk par Ministru kabineta noteikumiem. Savukārt minētā panta sestā daļa noteic, ka gadījumā,

ja konstatē pretrunu starp dažāda juridiskā spēka tiesību normām, piemēro to tiesību normu, kurai ir augstāks juridiskais spēks.

Secināms, ka apstākļos, kad Civillikuma 1034.pants un noteikumu Nr.793 63.punkts atšķirīgi regulēja vienu un to pašu jautājumu (īpašuma iegūšanas brīdi mantojuma gadījumā), bija piemērojams Civillikuma 1034.pants, jo šai tiesību normai ir augstāks juridiskais spēks.

[9] Ņemot vērā minēto, atzīstams, ka atbilstoši Civillikuma 1034.pantam nekustamais īpašums Rīgā, [adrese5] bija pieteicēja īpašumā no mantojuma atklāšanās dienas 2005.gada 27.jūnija. Tas pārdots 2006.gada 21.decembrī. Tātad nekustamais īpašums bijis pieteicēja īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem.

Tā kā nav strīda, ka minētais īpašums nav pārdots saimnieciskās darbības ietvaros, atzīstams, ka ienākumi, kurus pieteicējs guvis no tā atsavināšanas, atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunktam nav aplikami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienesta lēmums attiecīgajā daļā pirmšķietami atzīstams par prettiesisku.

[10] Attiecībā uz pārējiem nekustamajiem īpašumiem ([adrese1], [adrese2], [adrese3] un [adrese4]) nav strīda, ka tie bijuši pieteicēja īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem. Taču ir strīds, vai tie realizēti saimnieciskās darbības ietvaros.

Senāts 2010.gada 3.decembra spriedumā lietā Nr.SKA-526/2010 jau ir apsvēris tiesību jautājumu, vai sistemātiska nekustamo īpašumu, kas ir bijuši personas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, pārdošana ir saimnieciskā darbība un vai ienākums no tās iekļaujams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli aplikamajā ienākumā. Minētajā spriedumā izdarītie secinājumi izmantojami arī šajā lietā.

[11] Mantas pārdošanai (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „a” apakšpunkts) likumdevējs noteicis ienākumu aplikšanas ar nodokli kritēriju, t.i., jāvērtē, cik regulāri, kādā apjomā tiek pārdota manta un kāda ir darījumu ekonomiskā būtība (sk. noteikumu Nr.793 54.punktu).

To 2005.gada 13.septembra sprieduma 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.

[12] Starp mantas (minētajā spriedumā – automašīnu) 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 apliekams ar nodokli, ja pārdots vēlāk (jeb retāk), tad nav apliekams ar nodokli. Ja tiek pārdoti vairāki nekustamie īpašumi, kuri bijuši vienas personas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, tad arī ienākumu neapliek 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 „sava īpašumu”.

[13] Šāda pieeja nav bijusi veiksmīga. Kā liecina likumprojekta Nr.292/Lp9 anotācija, noteiktais gada termiņš izrādījās nepietiekams, lai bremsētu spekulāciju (regulāru pārdošanu) ar nekustamajiem īpašumiem. Likumdevējam tika ierosināts nevis aplikēt ar nodokli ienākumu pieaugumu no nekustamo īpašumu pārdošanas, bet pagarināt nekustamā īpašuma turēšanas termiņu līdz trim gadiem un vēl papildus noteikt, ka pēdējā gadā tur ir jādeklarē dzīvesvieta. Anotācijā Ministru kabinets norādīja, ka „iedzīvotāju ienākuma nodokli šobrīd piemēro vienīgi ienākumam no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem. Tādējādi ir izveidojušies labvēlīgi apstākļi spekulācijām nekustamā īpašuma jomā (vairumā gadījumu par banku izsniegtiem kredītlīdzekļiem), negatīvi ietekmējot ekonomisko stabilitāti un veicinot inflācijas pieaugumu. Lai novērstu minēto situāciju, nepieciešami grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, nosakot stingrākus kritērijus nodokļa atvieglojumam attiecībā uz ienākumu no nekustamā īpašuma pārdošanas, tādējādi samazinot no nodokļa atbrīvoto objektu skaitu”. Tātad izpildvara, tostarp arī Valsts ieņēmumu dienests, netulkoja likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunktu tā, ka viena gada ietvaros atsavināmo nekustamo īpašumu daudzums noteiktu to, vai gūtais ienākums ir apliekams ar nodokli (*sk. arī D.Tauriņš. Visiem vienādus spēles noteikumus! Žurnāls Balance, 2007, Nr.12, 5., 6.lpp.*).

[14] Likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkts nav saistāms ar likuma 11.panta 1.¹daļu, kas definē saimnieciskās darbības jēdzienu. 9.pants noteic, kuru ienākumu veidi netiek iekļauti gada apliekamajā ienākumā. Ja pats ienākuma veids jau netiek iekļauts gada apliekamajā ienākumā, tad nav nozīmes darbības sistemātiskumam un atlīdzības raksturam. Piemēram, 9.pantā norādīts, ka gada apliekamajā ienākumā netiek iekļautas summas no noguldījumiem un depozītiem Latvijā, hipotekārajām ķīlu zīmēm. Ja nodokļu maksātājs izvietotu vairākus depozītus dažādās kredītiestādēs, vai pārdotu savas ķīlu zīmes (3.punkts), gūtu ienākumus, tad, neskatoties uz sistemātisko raksturu, ienākums netiktu iekļauts gada apliekamajā ienākumā. Vai, piemēram, ja nodokļu maksātājs regulāri nodotu asinis kā donors (18.punkts), arī tad gūtais ienākums, neskatoties uz asiņu nodošanas regularitāti, netiktu iekļauts gada apliekamajā ienākumā. Vienīgais izņēmums ir attiecībā uz mantas (preču) pārdošanu (11.panta otrās daļas 1.punkts). Tieši tādēļ 9.panta pirmās daļas 19.punkta „a” apakšpunkta piemērošanai noteikumu Nr.793 54.punktā paskaidrots, ka nepieciešams nošķirt, kur savas mantas pārdošana ir neapliekams darījums, bet kur – jau saimnieciska darbība.

[15] Ievērojot iepriekšminētos 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 apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[16] Tā kā nekustamie īpašumi Rīgā, [adrese1], [adrese2], [adrese3] un [adrese4] bijuši pieteicēja īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem un no šādu īpašumu pārdošanas gūtais ienākums nav apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, Valsts ieņēmumu dienesta lēmums attiecīgajā daļā pirmšķietami atzīstams par prettiesisku.

[17] Līdz ar to Senāts ir atzinis Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu par pirmšķietami prettiesisku daļā par pieteicējam papildu samaksai budžetā noteiktajiem nodokļu maksājumiem un nokavējuma naudu par ienākumiem, kurus pieteicējs guvis no nekustamo īpašumu Rīgā, [adrese1], [adrese2], [adrese3], [adrese4] un [adrese5] atsavināšanas.

Pieteicējs lūgumā par administratīvā akta darbības apturēšanu ir norādījis, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma darbība rada viņam būtiskus zaudējumus, kuru novēršana var nebūt iespējama.

Kā atzīts judikatūrā, pieteicēja norādītie apstākļi, kuru dēļ nepieciešams apturēt administratīvā akta darbību, tiesai ir jāvērtē, ņemot vērā tiesas iepriekš izdarīto secinājumu par administratīvā akta pirmšķietamo prettiesiskumu. Tiesas secinājums par pieteicēja cerībām uz viņam labvēlīgu spriedumu var būt ar dažādu noteiktības pakāpi. Ja tiesas rīcībā, lemjot par pagaidu aizsardzības līdzekļa piemērošanu, ir visa informācija, kura, tiesas ieskatā, būs būtiska, izspriežot lietu pēc būtības, tad tiesa var ar ļoti lielu ticamības pakāpi pieņemt, ka pieteikums tiks apmierināts. Jo lielāka ticamība, ka pieteikums tiks apmierināts, jo zemāka robeža nosakāma, vērtējot, vai pieteicēja interešu aizskārums ir pietiekoši būtisks, lai būtu pamats piemērot pagaidu aizsardzības līdzekli. Ja tiesa ir pārliecināta, ka pieteikums gandrīz noteikti tiks apmierināts, tad pagaidu aizsardzības piemērošanai ir pietiekami, ka pieteicējs vispār pamato, ka tam ir pamatota interese, lai pagaidu aizsardzība tiktu piemērota (*sk. un sal. Senāta 2007.gada 18.maija lēmuma lietā Nr.SKA-388/2007 17.punktu, 2010.gada 7.janvāra lēmuma lietā Nr.SKA-174/2010 25.punktu, 2011.gada 7.janvāra lēmuma lietā Nr.SKA-232/2011 18.punktu*).

Tā kā izšķirošais jautājums konkrētajā lietā ir par tiesību normu interpretāciju, nevis neskaidru faktisko apstākļu noskaidrošanu, Senāts uzskata, ka lietā ir noskaidrota visa informācija, kas būs būtiska, taisot spriedumu. Turklāt Senāts jau ir izveidojis judikatūru jautājumā par to, ka personai nav jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis no ienākumiem, kas gūti no tādu nekustamo īpašumu pārdošanas, kuri bijuši personas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem. Līdz ar to Senāts uzskata, ka pieteicējam ir ļoti lielas izredzes uz pieteikuma apmierināšanu. Līdz ar to Senāts atzīst, ka pastāv abi Administratīvā procesa likuma 185.¹panta otrajā daļā noteiktie administratīvā akta darbības apturēšanas priekšnoteikumi: 1) administratīvais akts ir pirmšķietami prettiesisks un 2) tā darbība var radīt pieteicējam būtiskus zaudējumus.

Tādējādi Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma darbība ir apturama daļā par maksājumiem, kas aprēķināti sakarā ar minēto nekustamo īpašumu pārdošanu. Tāpat Senāts nesaskata pamatu atteikt apmierināt pieteicēja lūgumu par administratīvā akta izpildes seku novēršanu.

Nolēmuma daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 323.panta pirmās daļas 3.punktu un 185.panta sesto un astoto daļu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o l ē m a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 6.decembra lēmumu.

Apturēt Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 12.novembra lēmuma Nr.22.4/22563 darbību daļā par *R.L.* papildu samaksai budžetā noteiktajiem nodokļu maksājumiem un nokavējuma naudu par ienākumiem, kas gūti, atsavinot nekustamos īpašumus Rīgā, [*adrese1*], [*adrese2*], [*adrese3*], [*adrese4*] un [*adrese5*].

Uzdot Valsts ieņēmumu dienestam nekavējoties veikt nepieciešamās darbības, lai tiktu noņemts arests pieteicēja bankas kontiem un dzēsta piedziņas atzīme zemesgrāmatā uz pieteicējam piederošo nekustamo īpašumu – 1/100 daļu no nekustamā īpašuma [*adrese 6*], kadastra Nr.[..], ciktāl kontu arests un piedziņas atzīme izriet no Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 12.novembra lēmuma Nr.22.4/22563 tajā daļā, kurā tā darbība ir apturēta ar šo Senāta lēmumu.

Lēmums nav pārsūdzams.

Senatore

(*paraksts*)

V.Kakste

Senatore

(*paraksts*)

V.Krūmiņa

Senators

(*paraksts*)

J.Neimanis