**1. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums pārdodot īpašumu, uz kuru netiek izpildīti likumā noteiktie kritēriji**

Gadījumos, kad nav konstatējama īpašuma pārdošana peļņas nolūkā vai īpašuma kā finanšu ieguldījuma pārdošana, bet arī neizpildās likumdevēja izvirzītie divi kumulatīvie kritēriji (par piederības ilgumu un dzīves vietas deklarēšanu) nodokļa atbrīvojumam par sava nekustamā īpašuma atsavināšanu, iestājas pienākums maksāt nodokli. Šo kritēriju izpilde var būt atkarīga arī vienīgi no pašas personas gribas un rīcības.

**2. Nepilngadība nav netipiska gadījuma objektīvs pamatojums**

2.1. Gadījumā, ko regulējums neaptver un attiecībā uz ko būtu netaisnīgi un nesamērīgi piemērot iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu, proti, netipiskā gadījumā, būtu pieļaujams atkāpties no likumdevēja tieši noteiktā. Tomēr, šādai atkāpei ir jābūt pamatotai ar īpašiem, uzrādāmiem un pārliecinošiem argumentiem.

2.2. Nepilngadība nav objektīvs šķērslis ne īpašuma tiesību iegūšanai, ne nostiprināšanai. Atšķirība ir vienīgi tajā, ka šādā gadījumā nerīkojas pati nepilngadīgā persona, bet tās vietā – likumīgie pārstāvji. Līdz ar to šis gadījums neatšķiras no citiem, kad persona ir izvēlējusies īpašuma tiesības nenostiprināt zemesgrāmatā tūlīt pēc darījuma noslēgšanas.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2017.gada 28.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420271214, SKA-253/2017**

ECLI:LV:AT:2017:1228.A420271214.1.S

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Vēsma Kakste

tiesnese Dzintra Amerika

tiesnesis Andris Guļāns

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 24.marta lēmuma Nr. 22.10/L-8746 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 16.decembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1]  Pieteicēja [pers. A], pamatojoties uz 2002.gada 9.oktobra dāvinājuma līgumu, no [pers. B] (tēva mātes) ieguva 1/2  domājamās daļas no nekustamā īpašuma [adrese A]. Īpašuma tiesības pieteicēja zemesgrāmatā nostiprināja 2007.gada 18.septembrī. Savukārt 2012.gada 14.jūnijā viņa nekustamo īpašumu atsavināja, noslēdzot pirkuma līgumu. Nekustamais īpašums bija pieteicējas deklarētā adrese no 2005.gada 18.marta līdz 2012.gada 30.augustam.

Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas datu atbilstības pārbaudi par atsavināšanas darījumu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 24.marta lēmumu Nr. 22.10/L-8746, ar kuru pieteicējai papildu samaksai budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 9505,99 *euro* un nokavējuma nauda 2386 *euro*.

Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā.

[2] Izskatot lietu sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2015.gada 16.decembra spriedumu pieteikumu apmierināja. Spriedums, ņemot vērā pievienošanos rajona tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Viens no gadījumiem, kad ar nodokli netiek aplikts nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtais ienākums, paredzēts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktā. Lai būtu tiesisks pamats piemērot šo tiesību normu, nepieciešams konstatēt divus kumulatīvus priekšnoteikumus: pirmkārt, nekustamajam īpašumam personas īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) jāatrodas ilgāk par 60 mēnešiem, otrkārt, vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai tam ir jābūt personas deklarētajai dzīvesvietai.

[2.2] Tiesa nepiekrīt, ka ikvienā gadījumā nekustamā īpašuma reģistrēšanas fakts zemesgrāmatā būtu vienīgais īpašuma esības apliecinājums, jo šāda tiesību normas interpretācija būtu pretrunā tās mērķim. Likumdevējs šo reģistrācijas faktu zemesgrāmatā, kas ir saistošs arī trešajām personām, noteicis kā pietiekamu pierādījumu nekustamā īpašuma iegūšanas dienas noteikšanai vispārējā gadījumā, proti, tad, ja šajā jautājumā nav strīda. Tādā gadījumā nav nepieciešams papildus iegūt citus pierādījumus. Tomēr, ja šajā jautājumā ir strīds, un nodokļu maksātājs iesniedz citus pierādījumus, kas liecina par īpašuma iegūšanu jau pirms īpašumtiesību reģistrēšanas zemesgrāmatā, tie ir ņemami vērā un ir izvērtējami.

Minētais izriet arī no 2009.gada 1.decembra likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” anotācijas.

[2.3] Ievērojot tiesību pamatuzdevumu (taisnīguma nodrošināšana), likumdevējs Administratīvā procesa likuma 8.pantā akcentējis, ka tiesību normas ir jāpiemēro saprātīgi, lai sasniegtu taisnīgāko un lietderīgāko rezultātu.

Lietā nav strīda par to, ka formāli minētās likuma prasības nav izpildītas, jo pieteicējas īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu nebija reģistrētas zemesgrāmatā vairāk nekā 60 mēnešus pirms tā atsavināšanas, bet gan nepilnus 57 mēnešus.

Izskatāmajā gadījumā pieteicēja nekustamo īpašumu dāvinājumā saņēma no savas vecāsmātes laikā, kad viņai bija 15 gadi un kad pieteicējas vārdā darbojās pieteicējas likumiskā pārstāve – māte. Savukārt īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu zemesgrāmatā pieteicēja nostiprināja pēc pilngadības sasniegšanas. Ievērojot minēto, kā arī to, ka pieteicēja nekustamajā īpašumā dzīvesvietu bija deklarējusi vairāk nekā septiņus gadus pirms tas tika atsavināts, iestādei nebija pamata aprobežoties vien ar tiesību normas gramatisko interpretācijas metodi, bet bija jāapsver arī tiesību normas mērķis un likumdevēja nolūks. Citiem vārdiem, nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūto ienākumu apliekot ar iedzīvotāju ienākuma nodokli iepriekš konstatētajos faktiskajos apstākļos, taisnīgs un lietderīgs mērķis netiek sasniegts.

[2.4] Ņemot vērā principu *singularia non sunt extenda* un par to izteiktās atziņas tiesību teorijā, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkta grozījumu anotācijas, kā arī Augstākās tiesas atziņas līdzīgā lietā, secināms, ka minētās tiesību normas mērķis bija ierobežot spekulatīvus darījumus ar nekustamo īpašumu. Mērķis nebija aplikt ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tos nekustamā īpašuma atsavināšanas gadījumus, kad persona atsavina savu vienīgo nekustamo īpašumu, kas ilgstoši ir bijis personas dzīvesvieta pirms atsavināšanas.

[2.5] Ņemot vērā jau iepriekš minētos lietas faktiskos apstākļus, atzīstams, ka pieteicēja ir salīdzināmā situācijā ar tām personām, uz kurām attiecas likumā noteiktais izņēmums. Proti, pieteicēja ir atbrīvojama no pienākuma samaksāt nodokli no gūtajiem ienākumiem par dzīvokļa atsavināšanas darījumu, jo faktiski pieteicēja nolūkā uzlabot sadzīves apstākļus ir pārdevusi savu vienīgo nekustamo īpašumu (mājokli), kurā bija apmetusies vairāk nekā septiņus gadus, pirms tas tika atsavināts. Šo nolūku pieteicēja īstenojusi, iegādājoties atsevišķu dzīvokli nekustamajā īpašumā [adrese B].

[2.6] Likumdevējs ir nolēmis saglabāt normā noteiktos kritērijus, jo nav cita instrumenta faktiskās dzīvesvietas noskaidrošanai. Vienlaikus likumdevējs ir konstatējis, ka praksē mēdz būt situācijas, kurās pēc būtības neizpildās tiesību normas nosacījumi. Kaut arī konkrētajā gadījumā likumdevējs noteicis obligātā administratīvā akta izdošanu, demokrātiskā un tiesiskā valstī ir jātiecas nodrošināt taisnīgumu. Nav pieļaujama formāla normu piemērošana. Netipiskajos gadījumos ir pieļaujams atkāpties no tiesisko seku īstenošanas. Ievērojot minēto, atzīstams, ka šajā gadījumā pirmās instances tiesa pamatoti pārbaudīja, vai likumā noteiktais izņēmums būtu piemērojams arī pieteicējas situācijā. Konkrētajos apstākļos nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūto ienākumu apliekot ar nodokli, taisnīgs un lietderīgs mērķis netiek sasniegts.

[2.7] Neattiecināt uz pieteicēju likumā paredzētos izņēmuma noteikumus, šajā gadījumā nozīmētu to, ka tiesību norma, kas pieņemta, lai ierobežotu spekulatīvus darījumus ar nekustamo īpašumu, bet atbrīvotu no nodokļa samaksas tos, kas pārdod savu vienīgo nekustamo īpašumu (pamata dzīvesvietu), tiktu netaisnīgi piemērota pret tādām personām, kuras būtībā atbilst tādai personu kategorijai, kuras likumdevējs ir noteicis kā izņēmumu (personas, kuras, veicot līdzīgus darījumus, ir atbrīvojamas no nodokļa samaksas).

Nav šaubu par valsts fiskālo interešu prioritāro nozīmi, jo savlaicīga nodokļu samaksa ir visas sabiedrības interesēs, tomēr izskatāmajā gadījumā pēc būtības neizpildās tiesību normas kritēriji, iestājoties kuriem, personām ir pienākums samaksāt nodokli.

[3] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Taisot spriedumu, ir pieļauti procesuālo un materiālo tiesību normu pārkāpumi. Nav pareizi novērtēti lietas faktiskie apstākļi, kā arī nepareizi un nepamatoti piemērots likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkts, neņemot vērā, ka tas ir izņēmums no vispārējā nodokļa maksāšanas pienākuma, kas nav tulkojams paplašināti. Minētie pārkāpumi ir noveduši pie lietas nepareizas izspriešanas.

[3.2] Līdzīgā faktiskā un tiesiskā situācijā Augstākā tiesa atzina, ka likumā noteiktais izņēmums uz konkrētās lietas pieteicēju neattiecas, jo likums attiecībā uz nodokļa maksāšanas pienākumu skaidri nosaka tieši deklarēšanas faktu par juridiski nozīmīgu.

Tādējādi secināms, ka tieši likumā ietverto priekšnosacījumu, kas dod pamatu nemaksāt nodokli, izpildei ir primāra nozīme, un gadījumā, ja tie neizpildās, nodokļu maksātājs zaudē tiesības nemaksāt nodokli.

**Motīvu daļa**

[4] Apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicējas gadījums ir netipisks. Līdz ar to, tiesas ieskatā, lai arī nekustamais īpašums pieteicējas īpašumā nav 60 mēnešus no dienas, kad pieteicējas īpašuma tiesības nostiprinātas zemesgrāmatā, ir piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktais izņēmums no vispārējā pienākuma maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Augstākā tiesa šādam apgabaltiesas secinājumam nevar piekrist.

[5] Tas, no kura brīža uzskatāms, ka konkrētais īpašums bija pieteicējas īpašumā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkta izpratnē, ir nosakāms, ņemot vērā šīs tiesību normas mērķi un apsvērumus, kuru dēļ likumdevējs šādu regulējumu likumā ietvēris. Likumdevējs, izdarot vairākus grozījumus minētajā tiesību normā, ir vēlējies nošķirt situāciju, kad persona pārdod savu mājokli, no situācijas, kad persona pārdod peļņas vai finanšu ieguldījuma nolūkā iegādātu (īpašumā turētu) nekustamo īpašumu. Lai šādu situāciju nošķiršana būtu iespējama, likumdevējs ir izvirzījis divus kumulatīvus kritērijus – gan prasību, lai nekustamais īpašums personas īpašumā būtu bijis ilgstoši (vismaz 60 mēnešus jeb piecus gadus), gan prasību, lai šajā īpašumā vismaz 12 mēnešus jeb gadu būtu bijusi deklarēta personas dzīvesvieta (*Augstākās tiesas 2017.gada 30.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-245/2017 (A420258214) 5.punkts*).

[6] Apgabaltiesa pareizi konstatējusi, ka 2013.gada 6.novembra likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācijā norādīts, ka praksē, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktu, var rasties gadījumi, kad fiziskā persona dažādu apstākļu dēļ nevar izpildīt vienu vai otru no tajā noteiktajiem kritērijiem. Likumdevējs, konstatējot, ka konkrētās situācijās trūkst regulējuma, grozīja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.pantu, izsakot pirmās daļas 33.punktu jaunā redakcijā, papildinot pirmo daļu ar 33.1 un 34.2punktu, kā arī 9.pantu papildinot ar 8.1daļu. Vienlaikus likumdevējs norādīja, ka likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā ietvertie kritēriji ir saglabājami, jo nav cita instrumenta faktiskās dzīvesvietas noskaidrošanai.

Gan iepriekš spēkā esošais, gan papildinātais regulējums ir skaidrs. Papildus minētajiem 2013.gada 6.novembra grozījumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.pants, kas attiecas uz nodokļa atbrīvojumu par sava nekustamā īpašuma atsavināšanu, nav grozīts. Tātad likumdevējs nav saskatījis nepieciešamību noteikt vēl citus apstākļus, kad personai nebūtu pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli.

No minētā var arī secināt, ka radītā tiesiskā regulējuma sistēma par ienākumu no nekustamā īpašuma pārdošanas aplikšanas ar nodokli principā pilnībā neizslēdz gadījumus, kad nodoklis ir maksājams arī tad, ja pārdots savs mājoklis. Tādējādi arī gadījumos, kad nav konstatējama īpašuma pārdošana peļņas nolūkā vai īpašuma kā finanšu ieguldījuma pārdošana, bet arī neizpildās noteiktie kritēriji (par piederības ilgumu un dzīves vietas deklarēšanu), iestājas pienākums maksāt nodokli. Šo kritēriju izpilde var būt atkarīga arī vienīgi no pašas personas gribas un rīcības. Šajā sakarā nevar pieņemt, ka likumdevējs nebūtu apzinājies, ka persona, iegūstot īpašumu, var izvēlēties tūlīt nenostiprināt savas īpašuma tiesības zemesgrāmatā, un gadījumā, ja persona iegūšanas faktu var pierādīt ar pašiem darījumu apliecinošiem dokumentiem, tas varētu būt atzīstams par pietiekamu, lai konstatētu likumā noteikto laika posmu. Tomēr likumdevējs šos gadījumus tādā veidā nav regulējis. Šajā ziņā arī būtu apšaubāma nodokļu administrācijai uzlikta pienākuma katrā gadījumā noskaidrot īpašuma iegūšanas faktu atbilstoši darījumu dokumentiem un arī pārbaudīt to īstumu un spēkā esību pamatotība un pareizība. Šāda pieeja arī varētu radīt riskus noskaidrot patieso īpašuma piederības ilgumu, ko norādījusi pati persona, piemēram, uzrādot neatbilstošu darījumu noslēgšanas vai īpašuma iegūšanas datumu, vai gadījumos, ja par īpašuma tiesībām ir strīds u.tml. Tādēļ ir pietiekami skaidrs, ka likumdevējs visos gadījumos, kad persona atsavina savu nekustamo īpašumu, apzināti ir noteicis, ka atskaites brīdis īpašuma piederības ilguma noteikšanai ir diena, kad attiecīgās personas īpašuma tiesības nostiprinātas zemesgrāmatā.

Atbilstoši Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” 52.1punktam vienīgais izņēmums, ko likumdevējs noteicis no zemesgrāmatā reģistrēšanas fakta, ir dzīvokļa reģistrācija Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā. Tā atbilstoši minētajam noteikumu punktam ir pielīdzināma reģistrācijai zemesgrāmatā jebkurā gadījumā, ja nodokļa maksātājam neradās tiesiskas iespējas pārdodamo dzīvokli ierakstīt zemesgrāmatā un tādējādi objektīvu iemeslu dēļ nevar tikt izpildīts likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktais kritērijs, ka nekustamais īpašums ir reģistrēts zemesgrāmatā ilgāk par 60 mēnešiem.

[7] Augstākā tiesa piekrīt, ka gadījumā, ko regulējums neaptver un attiecībā uz ko būtu netaisnīgi un nesamērīgi piemērot iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu, proti, netipiskā gadījumā, būtu pieļaujams atkāpties no likumdevēja tieši noteiktā. Tomēr, kā norādījusi Satversmes tiesa, šādai atkāpei ir jābūt pamatotai ar īpašiem, uzrādāmiem un pārliecinošiem argumentiem (*Satversmes tiesas 2007. gada 28. februāra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2006-41-01 15. punkts, 2013.gada 24.oktobra sprieduma lietā Nr. 2012-23-01 14.2.punkts*).

Pieteicēja norāda, ka dāvinājuma pieņemšanas brīdī bijusi nepilngadīga, un īpašuma tiesības nostiprinājusi zemesgrāmatā kādu laiku pēc tam, kad sasniegusi pilngadību. Tomēr nepilngadība nav objektīvs šķērslis ne īpašuma tiesību iegūšanai, ne nostiprināšanai. Atšķirība ir vienīgi tajā, ka šādā gadījumā nerīkojas pati nepilngadīgā persona, bet tās vietā – likumīgie pārstāvji (Bērnu tiesību aizsardzības likuma 14.pants). Līdz ar to šis gadījums neatšķiras no citiem, kad persona ir izvēlējusies īpašuma tiesības nenostiprināt zemesgrāmatā tūlīt pēc darījuma noslēgšanas.

[8] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa ir nepareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteikto pamatu atbrīvojumam no iedzīvotāju ienākuma nodokļa. Līdz ar to apgabaltiesas spriedums ir atceļams.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Augstākā tiesa

**nosprieda:**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 16.decembra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.