**Nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšana, ja pirkuma līgumā nodalīta kustamās mantas pirkuma cena**

Ja pirkuma līguma slēdzēji, iegādājoties nekustamo īpašumu, vienojušies par darījuma sadalījumu, proti, nodalījuši pirkuma cenu par nekustamo īpašumu un pirkuma cenu par kustamajām mantām, par nekustamā īpašuma iegādes vērtību ir uzskatāma pirkuma maksa, kas paredzēta tieši par nekustamo īpašumu.

**Kapitāla aktīva iegādes vērtība, ja nekustamā īpašuma pirkuma līgumā nodalīta kustamās mantas pirkuma cena**

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta piektās daļas nosacījumiem izdevumi par kustamas mantas iegādi netiek iekļauti kapitāla aktīva iegādes vērtībā. Attiecīgi arī samaksātie procentu maksājumi par kustamas mantas iegādi nav atzīstami par izdevumiem, kas saistīti ar kapitāla aktīva iegādi, un tie nav iekļaujami īpašuma iegādes vērtībā.

**Latvijas Republikas Senāts**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2018.gada 18.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420305814, SKA-217/2018**

ECLI:LV:AT:2018:1218.A420305814.2.S

Tiesa šādā sastāvā: senatores Vēsma Kakste, Dzintra Amerika, Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 20.maija lēmuma Nr. 22.10/L-13624 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 5.septembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai [pers. A] datu atbilstības pārbaudi par nekustamā īpašuma [adrese], Rīgā, 19/1000 domājamo daļu (turpmāk – nekustamais īpašums) atsavināšanas darījumu 2012.gada 7.augustā.

Pārbaudes rezultātā pieteicējai papildu samaksai valsts budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis un nokavējuma nauda. Ar dienesta 2014.gada 20.maija lēmumu Nr. 22.10/L-13624 audita rezultātā pieņemtais lēmums atcelts daļā par aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli un nokavējuma naudu daļā, savukārt pārējā daļā atstāts negrozīts. Lēmumā konstatēts, ka pieteicēja 2012.gada augustā guvusi ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 11.punktam un 11.9pantam kvalificējams kā ienākums no kapitāla pieauguma un apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Nosakot kapitāla pieaugumu, nekustamā īpašuma iegādes vērtībā nav iekļaujama pirkuma maksa par kustamo mantu, un attiecīgi ar iegādi saistītajos izdevumos nav iekļaujami samaksātie kredīta procenta maksājumi, kas attiecas uz kustamo mantu.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par minētā lēmuma atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts sākotnējais lēmums par audita rezultātiem.

[3] Administratīvā rajona tiesa pieteikumu noraidīja. Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 5.septembra spriedumu pieteikumu apmierināja un atcēla Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu tā pārsūdzētajā daļā. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmajai daļai kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā.

Lietā strīds ir par kapitāla pieauguma aprēķinam nosakāmo nekustamā īpašuma iegādes vērtību.

[3.2] No nekustamā īpašuma 2007.gada 20.jūnija pirkuma līguma izriet, ka nekustamā īpašuma iegādes vērtība ir 21 435 *euro* (15 065 lati). Tāpat līgumā noteikts, ka kopā ar dzīvokli tiek pārdotas iebūvētas virtuves mēbeles, sadzīves tehnika un interjera priekšmeti, kas tiek pārdoti par abpusēji nolīgtu un līgumā uzrādītu cenu 121 000 *euro*. 2007.gada 18.jūlijā pieteicējai nostiprinātas īpašuma tiesības zemesgrāmatā, norādot, ka nekustamā īpašuma iegādes summa ir 15 065 lati. Šajā datumā uz nekustamo īpašumu arī tika nostiprināta hipotēka par summu 170 078,57 lati par labu AS ,,Parex banka”. Savukārt 2012.gada 7.augustā nekustamais īpašums tika atsavināts.

No nekustamā īpašuma pirkuma līguma vispārīgajiem noteikumiem izriet, ka darījuma dalībnieki ir skaidri noteikuši, ka līguma priekšmets ir nekustamais īpašums (domājamās daļas no zemes un ēkas). Apstāklis, ka kopā ar nekustamo īpašumu tiek pārdotas tieši iebūvētās mēbeles, sadzīves iekārtas un interjera priekšmeti, liecina, ka līdzēji šos priekšmetus drīzāk ir uzskatījuši par nekustamā īpašuma piederumiem, nevis patstāvīgu kustamo mantu. Tātad atbilstoši Civillikuma 851.–853.pantam kopā ar nekustamo īpašumu ir pārdotas arī tā blakus lietas. To apstiprina arī liecinieces [pers. B] liecība apgabaltiesai. [pers. B], būdama pieteicējas pilnvarotā persona, kura pieteicējas vārdā rīkojās ar strīdus nekustamo īpašumu, slēdza tā iegādes darījumu, tiesai liecināja, ka tika iegādāts nekustamais īpašums.

Novērtējot minētos pierādījumus, atzīstams, ka kopā par nekustamo īpašumu ir pārdotas arī tā blakus lietas. No šiem pierādījumiem neizriet, ka pieteicēja atsevišķi iegādājās nekustamo īpašumu un atsevišķi kustamo mantu.

Arī nekustamā īpašuma vērtējums, kas sagatavots AS ,,Parex banka” hipotekārā kredīta saņemšanai un kurā nekustamā īpašuma tirgus vērtība vērtēšanas dienā 2007.gada 12.maijā ir noteikta 142 900 *euro*, kā arī bankas un pieteicējas noslēgtais kredīta līgums par kredīta izsniegšanu 121 000 *euro* apmērā tieši nekustamā īpašuma iegādei, apstiprina, ka pirkuma līgumā norādītā kopējā maksa attiecas uz nekustamā īpašuma kā vienota veseluma iegādi.

Tādējādi šajā gadījumā no nekustamā īpašuma iegādes vērtības pirkuma līgumā norādītā kustamās mantas vērtība nav nodalāma.

[3.3] Nav pamatots Valsts ieņēmumu dienesta arguments, ka no zemesgrāmatas ierakstiem izriet, ka nekustamais īpašums un kustamā manta pārdota atsevišķi. Zemesgrāmatas informācija nemaina darījuma būtību iedzīvotāju ienākuma nodokļa administrēšanas vajadzībām (*sal.* *Senāta 2015.gada 18.maija lēmuma lietā Nr. SKA-524/2015 (A420559210) 8.punkts*).

Tā kā pieteicēja dzīvokļa aprīkojumu (iebūvētās mēbeles, sadzīves tehniku un interjera priekšmetus) pārdeva kopā ar īpašumu, reāli to nenodalot, bet tikai pirkuma līgumā norādot atsevišķu to cenu, uzskatāms, ka ienākumi par nekustamā īpašuma aprīkojuma pārdošanu pamatoti atzīstami par ienākumiem no nekustamā īpašuma pārdošanas.

Arī Senāts līdzīgā lietā, kurā pastāvēja strīds par ienākuma no nekustamā īpašuma pārdošanas apmēru, jo puses bija noslēgušas pirkuma līgumu, kurā nodalījušas nekustamā īpašuma maksu no kustamās mantas maksas, atzina, ka zemākas instances tiesa, ņemot vērā kopējo nekustamā īpašuma pārdošanas līguma summu, pareizi noteikusi apliekamā ienākuma apmēru, jo nav sekojusi darījuma dalībnieku formāli veiktajam summas sadalījumam, bet izvērtējusi, vai gūtie ienākumi pēc būtības nav ienākumi par nekustamā īpašuma pārdošanu (*Senāta 2014.gada 20.oktobra lēmuma lietā Nr. SKA-980/2014 (A420528611)* *5.punkts*).

Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests bez tiesiska pamata samazinājis strīdus nekustamā īpašuma iegādes vērtību. Attiecīgi nepareizi aprēķināta ar kapitāla iegādi saistītajos izdevumos ietveramo samaksāto kredīta procentu summa.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 326.panta 2.punktu, jo piemērojusi materiālo tiesību normu, kuru nevajadzēja piemērot. Vienlaicīgi tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 247.panta otrajā daļā noteikto, ka tiesa spriedumu pamato ar apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem lietā. Proti, tiesas secinājums, ka nekustamā īpašuma iegādes vērtībā ir iekļaujama arī kustamās mantas vērtība, pamatojoties uz Civillikuma 850.–853.pantu, nav balstīts uz pierādījumiem. Lietā nav pierādījumu, kas apliecinātu, ka pirkuma līgumā norādītā kustamā manta, piemēram, interjera priekšmeti, būtu uzskatāma par no nekustamā īpašuma neatdalāmiem piederumiem, kā to paredz Civillikuma 850.–853.pants. Turklāt pirkuma līgumam nav pievienots iebūvēto mēbeļu un sadzīves iekārtu uzskaitījums vai norādītas priekšmetu identificējošas ziņas, kas ļautu atzīt, ka minētās lietas būtu uzskatāmas par nekustamā īpašuma piederumiem.

[4.2] Tiesa nepamatoti atsaukusies uz Senāta 2014.gada 20.oktobra lēmumu lietā Nr. SKA-980/2014, jo izskatāmās lietas faktiskie un tiesiskie apstākļi nav salīdzināmi ar minētās lietas apstākļiem. Lietā Nr. SKA-980/2014 tika konstatēta nereģistrēta saimnieciskā darbība, kas veikta ar mērķi gūt peļņu. Tādējādi, aprēķinot nereģistrētas saimnieciskās darbības rezultātā gūto peļņu, no kuras maksājams iedzīvotāju ienākuma nodoklis, tika ņemta vērā pirkumu līgumos norādītā kopējā pirkuma maksa. Savukārt izskatāmajā gadījumā nav piemērojama aprēķinu metodika, kāda tā ir, nosakot nereģistrētas saimnieciskās darbības ienākumu apmēru.

[5] Pieteicēja paskaidrojumos kasācijas sūdzību neatzīst.

**Motīvu daļa**

[6] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmajā daļā paredzēts, ka kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā. Kapitāla aktīvu veidi ir uzskaitīti panta otrajā daļā. Starp tiem ir arī nekustamais īpašums (ieskaitot tā iegūšanas tiesības) (4.punkts).

No minētā izriet, ka gadījumā, ja kapitāla aktīva pārdošanas vērtība ir lielāka nekā tā iegādes vērtība kopā ar veiktajiem ieguldījumiem, personai ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis no kapitāla pieauguma.

[7] Izskatāmajā lietā strīds ir par to, vai konkrētajā pirkuma līgumā nodalītā pirkuma maksa par kustamām mantām (iebūvētas virtuves mēbeles, sadzīves tehnika un interjera priekšmeti) ietilpst nekustamā īpašuma iegādes vērtībā.

Senāts jau iepriekš ir atzinis, ka izdevumi par kustamas mantas iegādi atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta piektās daļas nosacījumiem nevar tikt iekļauti kapitāla aktīva iegādes vērtībā (*Senāta 2017.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-214/2017 (A420558612) 9.punkts*). Tāpēc Senāts šajā spriedumā izmantos minētajā lietā norādītos argumentus.

[8] Atsavinot nekustamo īpašumu, kas iegūts uz pirkuma līguma pamata, par tā iegādes vērtību tiek uzskatīta pirkuma līgumā norādītā pirkuma maksa (sal. *Senāta 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr. SKA-26/2015 (A420521111) 13.punkts*).

Apgabaltiesa, interpretējot nekustamā īpašuma pirkuma līgumu, atzinusi, ka pirkuma līgumā norādītā kustamā manta nopirkta kā nekustamā īpašuma piederumi. Šādu secinājumu apgabaltiesa izdarījusi, atsaucoties uz Civillikuma normām par blakus lietām.

Saskaņā ar Civillikuma 850.pantu galvenās lietas ir tās, kas ir patstāvīgi tiesību priekšmeti. Bet tas viss, kas pastāv tikai ar galveno lietu, vai pieder pie tās, vai kā citādi ar to saistīts, ir blakus lieta. Starp blakus lietām atbilstoši 851.pantam citastarp izšķir galvenās lietas piederumus.

Atbilstoši Civillikuma 852.pantam, kamēr blakus lieta nav atdalīta no galvenās, uz abām attiecas vieni un tie paši tiesību noteikumi; tādēļ nekustamas lietas kustamie piederumi nav uzskatāmi par kustamām lietām, bet ir pakļauti noteikumiem, kādi pastāv nekustamām lietām. 853.pantā paredzēts, ka visas tiesiskās attiecības, kas zīmējas uz galveno lietu, pašas par sevi attiecas arī uz tās blakus lietām, kādēļ, atsavinot galveno lietu, pie tās piederīga blakus lieta šaubu gadījumā atzīstama par atsavinātu kopā ar to, ja vien nav tieši noteikts pretējais. Blakus lieta iegūst piederumu raksturu, ja atbilstoši Civillikuma 857.panta pirmajai daļai viņas uzdevums ir kalpot galvenai un viņa ir pastāvīgi ar to saistīta un atbilst šim uzdevumam ar savām dabiskām īpašībām. Savukārt panta otrajā daļā paredzēts, ka blakus lietu nevar atzīt par piederumu pretēji skaidri izteiktai īpašnieka gribai.

No minētajām Civillikuma normām izriet – ja kustama manta atbilst piederumiem paredzētajām īpašībām, tā vairs nav uzskatāma par atsevišķu kustamu mantu, bet gan par nekustamas lietas jeb galvenās lietas piederumiem. Vienlaikus piederumi par tādiem uzskatāmi tiktāl, ciktāl nav konstatējama skaidra īpašnieka griba tos nošķirt no galvenās lietas.

[9] Parasti nekustamais īpašums tiek pārdots kopā ar tajā ietilpstošajiem piederumiem, nosakot vienu pirkuma maksu. Tas nozīmē, ka tad nekustamā īpašuma pirkuma maksas veidojošie elementi citstarp ir arī tā sastāvā ietilpstošie kustamie piederumi, kuri par tādiem atzīstami atbilstoši minētajām Civillikuma normām. Šādā gadījumā nodokļu administrēšanas vajadzībām par nekustamā īpašuma iegādes vērtību atzīstama viena noteikta pirkuma maksa par nekustamo īpašumu un tā piederumiem.

Tajā pašā laikā, ievērojot privāttiesībās pastāvošo līgumu brīvības principu, nav izslēgts, ka līgumā varētu tikt paredzēti vairāki pirkuma priekšmeti un attiecīgi vairākas pirkuma maksas, kā arī no nekustamā īpašuma nošķirta tā sastāvā ietilpstošā kustamā manta, kas iepriekš bija kā tā piederumi. Šāda darījuma sadale, kur nekustamajam īpašumam un kustamai mantai noteikta atsevišķa pirkuma cena, rada dažādas tiesiskās sekas, piemēram, nekustamā īpašuma pirkuma maksas lielums ietekmē valsts nodevas par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā apmēru (Ministru kabineta 2009.gada 27.oktobra noteikumu Nr. 1250 „Noteikumi par valsts nodevu par īpašuma tiesību un ķīlas tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā” 5.1. un 8.1.apakšpunkts), kā arī pircējam ir tiesības prasīt izpildīt līgumu daļā par kustamu mantu u.c. (*Senāta 2016.gada 20.maija lēmuma lietā Nr. SKA-1010/2016 (A420423414) 8.punkts*). Ja līdzēji izlemj par labu šādai rīcībai, tiem ir jārēķinās ar tiesiskajām sekām, kuras no tās izriet, tostarp nodokļu maksāšanas pienākumu (*Senāta 2012.gada 16.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-108/2012 (A42699208) 52.punkts*). Konstatējot seku iestāšanos nodokļa maksāšanas pienākuma formā, nav pamata norādīt, ka faktiski kustamā manta pārdota kā nekustamā īpašuma piederumi un nekustamā īpašuma iegādes vērtību veido gan nekustamā īpašuma vērtība, gan atsevišķi izdalītā kustamā manta, ja no pirkuma līguma ir skaidra līdzēju griba noteikt atsevišķu cenu par nekustamo īpašumu (kas ir kapitāla aktīvs un kura iegādes vērtība noskaidrojama kapitāla pieauguma noteikšanas sakarā) un kustamām mantām, tādējādi radot tiesiskās sekas citās jomās, tostarp jau minētajā valsts nodevas sakarā.

Līdz ar to, ja līdzēji, iegādājoties nekustamo īpašumu, vienojušies par šādu darījuma sadalījumu, proti, nodalījuši pirkuma cenu par nekustamo īpašumu un pirkuma cenu par kustamajām mantām, par nekustamā īpašuma iegādes vērtību ir uzskatāma pirkuma maksa, kas paredzēta tieši par nekustamo īpašumu, kā to pamatoti kasācijas sūdzībā norādījis arī Valsts ieņēmumu dienests.

[10] Kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta piektajā daļā uzskaitīti minēto izdevumu veidi: valsts nodeva par darījuma noformēšanu, valsts nodeva lietā par apstiprināšanu mantojuma tiesībās vai lietā par pēdējās gribas rīkojuma akta vai mantojuma līguma stāšanos likumīgā spēkā, valsts nodeva par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā, komisijas nauda un citi līdzīgi izdevumi, samaksātie procentu maksājumi par kredītu šā kapitāla aktīva iegādei, ja dokumentāri apliecināta informācija ļauj identificēt kredīta un kapitāla aktīva iegādes saistību, kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī izdevumi par vērtspapīru iegādi un turēšanu.

Ņemot vērā, ka atsevišķi nodalītā pirkuma maksa par kustamo mantu neietilpst nekustamā īpašuma iegādes vērtībā, ir pamatoti atzīt, ka arī samaksātie procentu maksājumi par kustamas mantas iegādi nav atzīstami par izdevumiem, kas saistīti ar kapitāla aktīva iegādi, un kas tādējādi nav iekļaujami tā iegādes vērtībā.

[11] Nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanā nodokļu administrēšanas vajadzībām nav nozīmes tam, kādā formā un par kādu cenu nekustamais īpašums ir atsavināts. Tā ir atsevišķa pozīcija, kas ir noskaidrojama un ņemama vērā, nosakot kapitāla pieaugumu atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmajai daļai. Tādēļ tas, ka pieteicēja nekustamo īpašumu atsavinājusi par vienu pirkuma maksu, tajā ietverot arī vērtību par piederumiem, atsevišķi neizdalot kustamo mantu, nenozīmē, ka tāpat būtu jāskatās uz nekustamā īpašuma iegādes darījumu, ja tajā skaidri noteikta līdzēju griba darījumu sadalīt.

[12] Papildus norādāms, ka apgabaltiesa nepamatoti atsaukusies uz Senāta 2014.gada 20.oktobra lēmumu lietā Nr. SKA-980/2014, jo tajā izskatīts jautājums par iedzīvotāju ienākuma nodokļa saistību no nekustamā īpašuma atsavināšanas saimnieciskās darbības ietvaros. Minētās lietas secinājumi balstīti uz atziņu, ka nekustamā īpašuma un ar to saistītās kustamās mantas tiesiskajam vērtējumam parasti vajadzētu būt vienādam – ja nekustamais īpašums ir pārdots saimnieciskās darbības ietvaros, tad arī kustamā manta ir uzskatāma par pārdotu tās ietvaros. Savukārt izskatāmajā lietā netiek izskatīts jautājums par saimnieciskās darbības rezultātā gūto ienākumu apmēra noteikšanu, bet gan par nekustamā īpašuma iegādes vērtību.

[13] Tā kā apgabaltiesa nepamatoti atzina, ka nekustamā īpašuma iegādes vērtībā ir ietverama pirkuma līgumā noteiktā samaksa par kustamām mantām, ir pamats sprieduma atcelšanai.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 5.septembra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

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

Spriedums nav pārsūdzams.