**Iedzīvotāju ienākuma nodokļa no kapitāla pieauguma noteikšana mantota nekustamā īpašuma pārdošanas gadījumā**

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 1.aprīļa**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420326415, SKA-205/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0401.A420326415.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0401.A420326415.2.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Valters Poķis, Dzintra Amerika, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 21.septembra lēmuma Nr. 22.10/L-38007 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 28.marta spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējam [pers. A] veica datu atbilstības pārbaudi par nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu 2013.gadā. Tā rezultātā pieteicējam papildus samaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis un nokavējuma nauda.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 21.septembra lēmumu Nr. 22.10/L-38007. Lēmumā secināts, ka pieteicējs īpašuma atsavināšanas rezultātā guvis ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamu ienākumu.

[2] Pieteicējs vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu. Administratīvā rajona tiesa ar spriedumu pieteikumu apmierināja. Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 28.marta spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta ceturtā daļa nosaka, ja kapitāla aktīvs iegūts mantojuma ceļā, par tā iegādes vērtību uzskata attiecīgi mantojuma masā ietilpstošā norādītā konkrētā kapitāla aktīva vērtību. Līdz ar to īpašuma iegādes vērtība ir pamatoti noteikta 2528 latu jeb 3597,02 *euro* apmērā.

Izskatāmajā lietā nav juridiskas nozīmes pieteicēja norādītajiem apstākļiem par to, ka īpašums ir apgrūtināts ar ķīlu. Tiesību normas neparedz, ka izdevumi par īpašuma atbrīvošanu no ķīlas būtu uzskatāmi par tādiem, kas bija saistīti ar īpašuma uzlabošanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmās daļas un 5.1daļas izpratnē.

[2.2] Civillikuma 1278.pants noteic, ka ķīlas tiesība ir tāda tiesība uz svešu lietu (841.pants), uz kuras pamata šī lieta nodrošina kreditoram viņa prasījumu tādā kārtā, ka viņš var no tās dabūt šī prasījuma samaksu. Citiem vārdiem, ķīlas mērķis ir nodrošināt kreditora prasījumu.

Ievērojot minēto, hipotēkas uzlikšana vai hipotēkas dzēšana pati par sevi nav uzskatāma par nekustamajā īpašumā veiktu ieguldījumu, kas būtu jāņem vērā, aprēķinot iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[2.3] Izskatāmajā gadījumā tas, ka pieteicējs ir mantojis īpašumu, kas jau bija apgrūtināts ar ķīlas tiesībām, nepadara šo gadījumu par atšķirīgu no cita gadījuma, kad persona pati savu īpašumu ir apgrūtinājusi ar ķīlu.

Apstāklis, ka pieteicējs ir pieņēmis mantojumu ar inventāra tiesību, nozīmē to, ka mantojuma atstājēja saistības pieteicējam bija zināmas. Līdz ar to mantojuma pieņemšana vai atraidīšana bija pieteicēja izvēle. Pieņemot mantojumu, pieteicējs labprātīgi uzņēmās arī mantojuma atstājēja saistības.

Ņemot vēra minēto, apstāklis, ka pieteicējs nolēma par īpašuma pārdošanu iegūtos naudas līdzekļus izlietot tieši mantoto saistību dzēšanai, nemaina faktu, ka pieteicēja gūtais ienākums no īpašuma atsavināšanas ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[3] Pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, kura pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Strīda būtība ir par to, vai pieteicējam ir konstatējams ar nodokli apliekams ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas.

Atbilstoši lietas faktiskajiem apstākļiem ķīla reģistrēta zemesgrāmatā, pamatojoties uz mantojuma atstājēja kredītiestādē ņemtu aizdevumu. Līdz ar to pieteicējs nav saņēmis aizdevumu un nav guvis ienākumus. Šādos apstākļos nav taisnīgi aprēķināt nodokli personai, kura reāli nav saņēmusi ienākumu.

Līdzīgos apstākļos likumdevējs ir atzinis, ka nodoklis nav jāmaksā, proti, atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta 10.1daļas noteikumiem galvotājam nerodas ienākums, ja viņš galvota aizdevuma (kredīta) dzēšanas rezultātā tiek atbrīvots no saistības.

Likumdevējs nevar tiesību normās instrukcijas veidā ietvert katru izskatāmo dzīves gadījumu. Tāpēc būtiski svarīga ir pareiza tiesību normu interpretācija, ievērojot vispārējos tiesību principus, tostarp taisnīguma principa apsvērumus (*Satversmes tiesas 2014.gada 9.janvāra sprieduma lietā Nr. 2013-08-01 secinājumu daļas 11.punkts*).

[3.2] Pieteicēja ieskatā, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta ceturtā daļa nesamērīgi ierobežo mantinieka tiesības atsaukties uz mantojuma iegādes vērtību, kāda tā bija mantojuma atstājējam. Šādi tiek nesamērīgi ierobežotas pieteicēja tiesības uz taisnīgu un atbilstošu risinājumu, jo netiek ņemts vērā tas, kādu ietekmi uz mantoto kapitāla aktīvu atstāj mantoto saistību vērtība, kas konkrētajā gadījumā dod rezultātu ar mīnusa zīmi.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta ceturtā daļa nenosaka to, ka par nekustamā īpašuma vērtību jāuzskata mantojuma apliecībā norādītā vērtība.

[3.3] Pieteicējs faktiski nav saņēmis aizdevumu, līdz ar to viņš nav arī guvis ienākumu no īpašuma pārdošanas. Pieteicējs pieņēma mantojumu, jo bija galvojis par divām kredītsaistībām. Mantojuma pieņemšana ļāva parūpēties par īpašuma pārdošanu, lai pēc iespējas apmierinātu kreditoru prasījumus.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumā par pieteicēja kasācijas sūdzību norāda, ka tā nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[5] Senāts, pārbaudot apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu, nekonstatē tiesas pieļautus materiālo vai procesuālo tiesību normu pārkāpumus, kas noveduši vai varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas.

Kasācijas sūdzības argumenti turpmāk minēto iemeslu dēļ nav pamatoti.

[6] Pieteicējs pēc būtības iebilst pret tiesas norādīto likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta ceturtās daļas interpretāciju, proti, to, ka par iegādes vērtību mantojuma gadījumā ir jāuzskata mantojuma apliecībā norādītā īpašuma vērtība.

[7] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta ceturtā daļa paredz, ja kapitāla aktīvs iegūts mantojuma ceļā, par tā iegādes vērtību uzskata attiecīgi mantojuma masā ietilpstošā norādītā konkrētā kapitāla aktīva vērtību.

Var piekrist kasācijas sūdzības argumentam, ka tiesību normas teksts vārdiski tieši nenosaka to, ka par īpašuma iegādes vērtību ir uzskatāma mantojuma apliecībā norādītā īpašuma vērtība. Vienlaicīgi tiesību normā ir ietverta norāde, ka tiek ņemta vērā īpašuma vērtība, kāda tā ir mantojuma masā ietilpstošam īpašumam. Savukārt mantojuma masā īpašums var tikt iekļauts vienīgi pēc mantojuma atstājēja nāves. Tādējādi tiesību norma izslēdz to, ka būtu apskatāmas iepriekšējā periodā veikto iegādes darījumu vērtības, jo šādā gadījumā tiesību normas teksts ietvertu cita veida norādes (piemēram, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 7.3daļas 1.punkts paredz iespēju izmantot vērtību, par kādu dāvinātājs ir iegādājies nekustamo īpašumu, bet šādā gadījumā tekstā tas tiek precīzi norādīts).

[8] Mantojuma masā ietilpstošā īpašuma vērtības noteikšana kārtība tiek apskatīta Notariāta likumā un uz šī likuma pamata izdotajos Ministru kabineta noteikumus.

Notariāta likuma 316.pants paredz, ka, atzīstot mantošanas iesniegumu par pamatotu, zvērināts notārs taisa notariālo aktu par apstiprināšanu mantojuma tiesībās pēc likuma (mantojuma apliecību). Tādējādi tiesību norma paredz, ka mantojuma apliecība ir dokuments, kas apstiprina mantojuma tiesību iegūšanu.

Notariāta likuma 312.panta 3.punkts paredz, ka mantošanas iesniegumam likumiskie mantinieki pievieno mantojamās mantas sarakstu un mantas novērtējumu. Savukārt Ministru kabineta 2008.gada 4.augusta noteikumu Nr. 618 „Noteikumi par mantojuma reģistra un mantojuma lietu vešanu” (turpmāk – noteikumi Nr. 618) nosaka kārtību, kādā tiek noteikta mantojamās mantas vērtība.

Saskaņā ar noteikumu Nr. 618 30.punktu mantojuma lietai pievieno mantinieku iesniegtu mantojamās mantas sarakstu un novērtējumu. Savukārt noteikumu Nr. 618 35.punkts paredz, ka gadījumā, ja mantinieku neapmierina novērtējums, kas veikts saskaņā ar šo noteikumu 31., 32., 33. un 34.punktu, mantojuma lietai var pievienot arī mantinieku noteiktu mantojamās mantas novērtējumu. Par mantojamās mantas vērtību uzskata mantojuma lietā iesniegto augstāko novērtējumu.

Iepriekš minētais regulējums norāda, ka mantojuma vērtība tiek noteikta un ierakstīta mantojuma apliecībā. Turklāt turpmāk šī vērtība tiek izmantota notāra atlīdzības noteikšanai un valsts nodevu aprēķināšanā īpašuma reģistrācijai zemesgrāmatā. Tādējādi tieši šī vērtība turpmāk tiek izmantota kā nosacītā īpašuma vērtība arī nodevu un nodokļu samaksas aspektā.

[9] Tiesību normas paredz arī to, ka mantojuma apliecība var netikt izsniegta. Saskaņā ar Notariāta likuma 315.pantu, ja rodas strīds par mantojuma tiesībām, tas izšķirams tiesā prasības kārtībā. Līdz ar to mantojuma masā ietilpstošā īpašuma vērtība var tikt noteikta arī tiesvedības procesa ietvaros.

Ņemot vērā, ka pastāv vairāki tiesiskie ceļi, kādā var tikt iegūtas mantojuma tiesības, tad likumdevējs tiesību normā ir izmantojis jēdzienu, kas norāda, ka tiek ņemta vērā mantojuma masā ietilpstoša īpašuma vērtība. Šāds jēdziens sevī ietver arī mantojuma apliecību kā dokumentu, kas apliecina mantojuma masā ietilpstošā īpašuma vērtību.

Tas, ka par pamatu aprēķiniem ir ņemama mantojuma apliecībā norādītā īpašuma vērtība, apstiprina arī Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” 87.punkts.

Saskaņā ar 87.punktu, piemērojot likuma 11.9panta ceturto daļu, ja dāvinājuma līgumā vai mantojuma masā nav norādīta konkrēta nekustamā īpašuma vērtība, tad par īpašuma iegūšanas vērtību uzskata aktuālo nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību.

Šāds normas teksts sistēmiski apstiprina to, ka tiek ņemta vērā mantojuma apstiprināšanas dokumentos norādīta konkrēta īpašuma vērtība, nevis tiek aprēķināta vērtība, balstoties uz kādiem citiem kritērijiem. Ja mantošanas dokumenti nesatur šādu vērtību, tad tiek izmantota nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība. Jānorāda, ka situācijā, ja persona, kura piesakās uz mantojumu, nenorāda īpašuma vērtību, notārs izmanto īpašuma kadastrālo vērtību, kas ir līdzīgi noteikumu Nr. 899 87.punkta regulējumam.

[10] Senāts nepiekrīt kasācijas argumentiem, ka šāda kārtība nesamērīgi ierobežo pieteicēja tiesības uz taisnīgu un atbilstošu risinājumu.

Noteikumu Nr. 618 30. un 35.punkts paredz to, ka mantinieki iesniedz savu nekustamā īpašuma novērtējumu. Turklāt tiek ņemts vērā augstākais īpašuma novērtējums. Līdz ar to mantojuma apliecībā iekļautā īpašuma vērtība ir atkarīga no mantinieka sniegtā novērtējuma. Šādā situācijā nav pamatoti pieteicēja secinājumi, ka vērtības noteikšanu nepamatoti ierobežo tiesību normas. Tiesību normas ierobežo vienīgi pieteicēja iespējas vēlāk pārskatīt paša pieteicēja sniegto īpašuma novērtējumu, kas tika sniegts mantojuma pieņemšanas brīdī. Mantojuma apliecībā norādītā vērtība tiek izmantota arī valsts nodevu aprēķināšanā, kas norāda, ka šāds risinājums ir sistēmiski iekļauts nodokļu un nodevu aprēķināšanas sistēmā situācijās, kad persona iegūst īpašuma tiesības mantojuma rezultātā.

[11] Senāts atzīst par pamatotu apelācijas instances tiesas norādīto, ka izskatāmajā gadījumā tas, ka pieteicējs ir mantojis īpašumu, kas jau bija apgrūtināts ar ķīlas tiesībām, bet atsavinājis to jau bez ķīlas (tātad uzlabotu), neapstiprina, ka ķīlas dzēšana ir atzīstama par īpašuma uzlabošanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļas izpratnē.

Pieteicēja norādītais apstāklis, ka īpašums ir apgrūtināts ar ķīlu, norāda uz saistību tiesībām, kas ir nodrošinātas, izmantojot īpašuma vērtību. Šādu saistību esība, lai arī var ietekmēt lēmuma pieņemšanu par kapitāla pārdošanu un iegūto līdzekļu izmantošanu, pati par sevi neietekmē to, kādā veidā ir nosakāms kapitāla pieaugums.

Nav pamatots pieteicēja kasācijas sūdzībā paustais viedoklis, ka taisnīgs būtu tāds risinājums, kas ņem vērā mantotā kapitāla aktīva un saistību vērtību, kas arī ir iegūtas mantojuma rezultātā.

Ar iedzīvotāju ienākuma nodokli netiek aplikts mantojuma rezultātā gūtais ienākums (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 9.punkts), tādēļ nav pamata uz šo situāciju raudzīties no tāda skatu punkta, vai mantojuma pieņemšanas rezultātā pieteicēja ienākumu un izdevumu savstarpējā attiecība uzrāda pozitīvu vai negatīvu ienākumu. Kapitāla pieauguma nodokļa objekts ir ienākumi, kas tiek gūti no konkrēta īpašuma atsavināšanas. Tādējādi kapitāla nodokļa aprēķināšanā nav pamata ņemt vērā pieteicēja norādītos apstākļus par mantojuma masā ietilpstošajām saistībām, proti, cita darījuma rezultātā gūto ienākumu un saistību savstarpējo rezultātu.

Nav piešķirama nozīme kasācijas sūdzības argumentam, ka pieteicējs nav guvis labumu no tā, ka mantojuma atstājējs saņēma kredītlīdzekļus, kuru samaksa tika nodrošināta ar ķīlas tiesību.

Nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu veica pieteicējs, kā arī guva ienākumus no darījuma. Tādējādi nodokļu samaksas aspektā pieteicējs ir atbildīgs par nodokļu samaksu, kas saistīta ar ienākumu no kapitāla šī darījuma ietvaros.

Mantojuma atstājēja darbības (arī īpašuma iegāde un kredīta līdzekļu saņemšana) tiešā veidā nav attiecināmas uz pieteicēju. Mantojuma atstājēja darbību rezultātā veidojās mantojuma masa, kuru pieteicējs varēja pieņemt vai nepieņemt. Savukārt, ja pieteicējs izvēlas pieņemt mantojumu, tad pieteicēja rīcība ar īpašumu sākas ar apstiprinājumu mantojuma tiesībās.

Kapitāla pieauguma nodokļa aprēķins ir saistāms ar konkrētas personas ienākumiem, veicot darbības ar konkrētu īpašumu, proti, netiek piešķirta nozīme citu personu ienākumiem un izdevumiem. Atkāpes no šāda principa ir pieļaujamas tikai tad, ja tādas ir tieši paredzēts tiesību normās. Līdz ar to likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta ceturtās daļas regulējums, kas paredz, ka ienākuma nodokļa no kapitāla pieauguma noteikšanai nozīmīgi ir tikai pieteicēja slēgtie darījumi (mantojuma pieņemšana un īpašuma pārdošana) un saistībā ar šiem darījumiem veiktie faktiskie izdevumi un saņemtie ieņēmumi, atbilst ienākuma no kapitāla aprēķina principiem, kas ietverti likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmajā, piektajā un 5.1daļā.

[12] Ievērojot minēto, pieteicēja kasācijas sūdzība nav pamatota.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 28.marta spriedumu, bet [pers. A] kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.