**Izdevumu un ieguldījumu attiecināšana uz mantotu nekustamo īpašumu, nosakot iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmēru tā pārdošanas gadījumā**

Personas ieguldījumi mantotajā nekustamajā īpašumā tiek atzīti no tā brīža, kad persona varēja veikt šos ieguldījumus kā īpašuma īpašniece (savā vārdā un savās interesēs). Mantojuma atstājēja ieguldījumi, kas veikti īpašumā pirms mantojuma atklāšanās, nevar tikt atzīti par mantinieka ieguldījumiem.

Uz mantinieka izdevumiem nav attiecināmi procentu maksājumi par kredītu, kas radušies mantojuma atstājējam viņa dzīves laikā. Izdevumi ir bijuši citai personai, turklāt laika posmā, kurā mantinieks nebija nekustamā īpašuma īpašnieks. Līdz ar to šādi maksājumi nevar tikt ieskaitīti mantinieka izdevumos saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļu.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 18.aprīļa**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420316015, SKA-342/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0418.A420316015.3.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0418.A420316015.3.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 28.septembra lēmuma Nr. 22.10/L-39040 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 6.jūlija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai [pers. A] veica daļēju iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par ienākumu no kapitāla pieauguma saistībā ar nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumiem 2013.gadā.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 28.septembra lēmumu Nr. 22.10/L-39040. Lēmumā secināts, ka pieteicēja īpašumu atsavināšanas rezultātā guvusi ar iedzīvotāju ienākumu apliekamu ienākumu, un pieteicējai uzlikts pienākums veikt iedzīvotāju ienākuma nodokļa, nokavējuma naudas un soda naudas samaksu.

[2] Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par dienesta lēmuma atcelšanu. Administratīvā rajona tiesa ar spriedumu pieteikumu apmierināja. Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 6.jūlija 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.

Mantojamās mantas novērtēšanas kārtību noteic Ministru kabineta 2008.gada 4.augusta noteikumu Nr. 618 „Noteikumi par mantojuma reģistra un mantojuma lietu vešanu” (turpmāk – noteikumi Nr. 618) VI sadaļa „Mantojamā manta un tās novērtēšana” (30.–38.punkts). Ievērojot iepriekš minēto regulējumu, pieteicēja pēc mantojuma atklāšanās bija tiesīga īstenot noteikumu 35.punktā minētās tiesības, proti, pievienot mantojuma lietai mantojamās mantas novērtējumu. Pieteicēja ir izvēlējusies neīstenot šīs savas tiesības. Pārdodot mantotos nekustamos īpašumus, pieteicējai bija jāapzinās, ka nodokļu apmērs tiks rēķināts, ņemot vērā īpašumu pārdošanas cenas un tā iegādes vērtības starpību.

[2.2] Pieteicējas vīrs 2003.gadā iegādājās īpašumu („[Nosaukums A]”) par 1422,87 *euro* un saņēma aizdevumu no kredītiestādes 24 000 ASV dolārus. Tātad īpašuma iegādei tika izlietoti 7,86 procenti no aizņēmuma. Līdz ar to arī tikai 7,86 procentus no samaksātajiem procentu maksājumiem par kredītu var attiecināt uz nekustamā īpašuma iegādi.

[2.3] Dienests pamatoti atzina, ka pieteicējas vīra saņemto aizdevuma 83 700 *euro* (2005.gada 5.augusta un 2006.gada 16.februāra aizdevuma līgums) līdzekļu ieguldīšana nekustamajā īpašumā („[Nosaukums B]”) nav pierādīta. AS „Swedbank” 2014.gada 5.marta vēstulē minētais apgalvojums par kredīta izlietojumu atbilstoši aizdevuma līguma mērķim nav uzskatāms par pierādījumu, jo kredītiestāde neveica pieteicējas vīra izdevumu uzskaiti, un konkrētajā gadījumā arī nav sekojusi līdzi tam, vai tāmēs norādītie izdevumi atbilst faktiski veiktajiem ieguldījumiem.

[2.4] Dienests pieteicējai par labu atzinis tiesības izdevumos iekļaut summas, kas sastāda 10,24 procentus no kredīta procentu maksājumiem, jo minētie maksājumi ir veikti laikā, kad nekustamais īpašums („[Nosaukums B]”) atradās pieteicējas turējumā.

Pieteicēja lietā nav iesniegusi pierādījumus, ka nekustamo īpašumu turēšanas laikā, t.i., laikā no 2013.gada 8.marta līdz 2013.gada 27.septembrim, pieteicēja būtu veikusi citus ieguldījumus nekustamajos īpašumos. Par citiem ieguldījumiem nav uzskatāmi pieteicējas maksājumi aizdevuma līguma izpildei, jo ar šiem maksājumiem pieteicēja sedza mantojuma atstājēja saistības, kuras pēc būtības nav pamata uzskatīt par ieguldījumiem kapitāla aktīvā.

[2.5] Citi procentu maksājumi nav iekļaujami pieteicējas izdevumos, jo pieteicējas izdevumi par procentu maksājumiem nav attiecināmi ne uz nekustamo īpašumu iegādes vērtību, ne arī uz veiktajiem ieguldījumiem īpašumos.

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

[3.1] Tiesa nepareizi ir piemērojusi Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu. Tiesību norma paredz iespēju pievienoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai gadījumā, ja zemākas instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams. Apstākļos, kad apelācijas instances tiesa pieņēmusi diametrāli pretēju nolēmumu, pievienošanās pirmās instances tiesas motīviem nav saprotama un ir pretrunīga.

[3.2] Lietā nav strīda par to, ka nekustamajā īpašumā „[Nosaukums B]” tika uzbūvēta dzīvojamā māja, kas tika nodota ekspluatācijā un ierakstīta zemesgrāmatā 2009.gadā. Secīgi nav šaubu, ka nekustamā īpašuma turēšanas laikā īpašumā bija veikti ieguldījumi. Šo apstākli apelācijas instances tiesa, taisot spriedumu, vispār nevērtēja, kaut arī saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 302.panta pirmo daļu apelācijas instances tiesa izskata lietu pēc būtības sakarā ar apelācijas sūdzību tādā apjomā, kā lūgts šajā sūdzībā, kā arī pārbauda pierādījumus un vērtē tos pēc Administratīvā procesa likuma 18., 19. un 20.nodaļas noteikumiem. Tādējādi tiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 154.panta noteikumus.

[3.3] Judikatūrā atzīts, ka pieteicēja pierādīšanas nastai jebkurā gadījumā jābūt reāli īstenojamai (*Senāta 2015.gada 5.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-102/2015 (A420615511) 13.punkts*). No lietas materiāliem saprotams, ka nekustamā īpašuma iegādei un mājas būvniecībai ir ņemti aizņēmumi AS „Swedbank”. Lietā atrodas arī vairāki nekustamā īpašuma novērtējumi, kas tika veikti mājas būvniecības laikā un pierāda mājas ieguldījumu vērtību dažādos būvniecības posmos. Lietā atrodas arī 2014.gada 6.janvārī veiktā vērtēšanas atskaite.

Spriedumā tiesa norādīja uz nepilnībām AS „Swedbank” dokumentos un aizdevumu izmantošanas uzraudzības procesā, par kuriem pieteicēja nevarēja zināt mantojuma pieņemšanas laikā. Pieteicējai nebija šaubu par to, ka aizdevuma summa attiecināma uz ieguldījumiem nekustamā īpašuma turēšanas laikā.

Tiesa neizpildīja Administratīvā procesa likuma 305.panta otrajā daļā noteiktās procesuālās darbības un neuzdeva pieteicējai iesniegt papildu pierādījumus, kā arī neizprasīja tos pati.

2009.gada 28.maija aktā par dzīvojamās mājas „[Nosaukums B]” pieņemšanu ekspluatācijā, kuru parakstījis pieteicējas vīrs, kā arī Engures pašvaldības būvinspektors un būvvaldes vadītājs, norādīts, ka būves kopējās izmaksas pēc pasūtītāja apliecinājuma ir 37 000 Ls jeb 52 646,26 *euro*. Ja tiesa uzskatīja, ka šādi pierādījumi nav pietiekami, tad tiesai bija jādod iespēja pieteicējai iesniegt papildu pierādījumus.

[3.4] No ierakstiem zemesgrāmatā ir saprotams, ka nekustamie īpašumi ir laulāto kopīgā manta. Civillikuma 91.panta otrā daļa paredz, ka viss, ko laulības laikā laulātie iegūst kopīgi vai viens no viņiem, bet ar abu laulāto līdzekļiem vai ar otra laulātā darbības palīdzību, ir abu laulāto kopīga manta; šaubu gadījumā jāpieņem, ka šī manta pieder abiem līdzīgās daļās. Tiesa neņēma vērā, ka kredītsaistības izveidojās laulības laikā. Laulības laikā laulāto uzņemtās saistības arī ir laulāto kopīgā manta.

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

**Motīvu daļa**

[5] Pieteicēja kasācijas sūdzībā iebilst pret to, ka tiesa ir piemērojusi Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu.

Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa var tikt piemērota arī tad, ja tiesa pievienojas sprieduma daļai. Šādā gadījumā tiesai ir precīzi jānorāda, par kuru sprieduma daļu tiek piemērota Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa. Vienlaicīgi tiesai ir jānovērtē, vai Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtās daļas piemērošana nav novedusi pie sprieduma teksta neskaidrības un pretrunīguma.

Tiesa ir norādījusi, ka tā pievienojas tiesas konstatētajiem faktiem un to novērtējumam daļā, kas norādīta konkrētos sprieduma punktos. Līdz ar to spriedumā ietvertais teksts norāda, kurus faktus un apsvērumus apgabaltiesa atzīst par pamatotiem. Iepriekš minētais veids, kādā tiesa uzrāda to, ka atsevišķus pirmās instances tiesas novērtējumus un secinājumus tā atzīst par pareiziem, neietekmē sprieduma satura skaidrību.

[6] Kasācijas sūdzība ietver virkni argumentu, kas saistīti ar pierādījumu novērtējumu par izdevumu esību par ēkas būvniecību vienā no atsavinātajiem īpašumiem.

Pieteicēja īpašuma tiesības ieguva mantojuma rezultātā. Līdz ar to kapitāla ienākuma noteikšanā tiek piemērota likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta ceturtā daļa. Saskaņā ar šo tiesību normu, ja kapitāla aktīvs iegūts mantojuma ceļā, par tā iegādes vērtību uzskata attiecīgi mantojuma masā ietilpstošā norādītā konkrētā kapitāla aktīva vērtību.

Tādējādi tiesību norma nosaka to, ka aprēķinā tiek ņemta vērā īpašuma vērtība, kāda tā ir mantojuma atklāšanās brīdī. Mantojuma masā ietilpstošā īpašuma vērtības noteikšanas kārtība tiek apskatīta Notariāta likumā un uz šī likuma pamata izdotajos Ministru kabineta noteikumos.

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 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.

Pieteicēja nav iebildusi pret mantojuma apliecībā norādīto īpašumu vērtību. Līdz ar to pieteicējai arī ir jāsamierinās ar to, ka tieši šīs vērtības tiek tālāk izmantotas nodokļu un nodevu aprēķinā.

[7] Mantojuma apliecībā norādītajā īpašuma vērtībā iekļaujas arī ieguldījumi īpašumā, kas ir veikti līdz mantojuma atklāšanās brīdim. Ja pieteicēja norāda, ka nekustamajā īpašumā tika uzbūvēta dzīvojamā māja, kas tika nodota ekspluatācijā un ierakstīta zemesgrāmatā 2009.gadā (līdz mantojuma atklāšanās brīdim), tad šīs ēkas vērtībai ir jābūt iekļautai mantojuma apliecībā norādītajā īpašuma vērtībā.

Mantojuma iegūšana tiek apstiprināta ar mantojuma apliecības izsniegšanu. Līdz ar to no šī brīža personai ir tiesisks pamats darboties ar īpašumu savā vārdā un interesēs, veicot ieguldījumus īpašumā. Tādēļ arī pieteicējas ieguldījumi īpašumā tiek vērtēti no brīža, kad pieteicēja varēja veikt šos ieguldījumus kā īpašuma īpašniece (savā vārdā un savās interesēs). Uz to, ka vērā tiek ņemts tieši laika posms, kurā pieteicēja ir kapitāla turētāja, norāda arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļa. Līdz ar to mantojuma atstājēja ieguldījumi, kas veikti īpašumā pirms mantojuma atklāšanās, nevar tikt atzīti par mantinieka ieguldījumiem.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta ceturtās daļas interpretācija pieļauj ņemt vērā vienīgi tos izdevumus un ieguldījumus, kurus pieteicēja ir veikusi īpašumā pēc mantojuma pieņemšanas, un tas ir izsecināms, ja apskata pretējas tiesību normas sniegto rezultātu. Ja pieteicējai ir tiesības iekļaut izdevumos gan mantotā īpašuma vērtību, kurā jau ir iekļauta ēkas vērtība, gan arī izdevumus par ēkas būvniecību, tad pieteicējai būtu iespējas divkāršā apmērā uzrādīt izdevumus par ēkas būvniecību ienākuma no kapitāla aprēķinā. Šāda pieeja acīmredzami noved pie netaisnīga rezultāta, līdz ar to šāda tiesību normas interpretācija nav pieļaujama.

[8] Senāts konstatē, ka tiesa spriedumā iekļautajā argumentācijā par būvniecības izdevumiem nav balstījusies uz iepriekš norādīto likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta ceturtās daļas interpretāciju, proti, tiesa nav atzinusi pieteicējas tiesības atskaitīt izdevumus, kas mantojuma atstājējam radās par ēkas būvniecību, tā iemesla dēļ, ka tie nav pietiekami dokumentāri pierādīti. Turklāt daļu no izdevumiem jau audita ietvaros atzina arī dienests.

Tiesa ir atzinusi par pamatotu dienesta lēmumā secināto, ka bija jāņem vērā izdevumi 6026,26 Ls apmērā par elektrības pieslēguma izbūves darbiem, jo tos apstiprina samaksu apstiprinoši dokumenti. Tiesa šajā gadījumā nepamatoti ir norādījusi, ka mājas būvniecības izdevumi bija jānovērtē, ņemot vērā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļu, proti, pārbaudot pieteicējas iesniegtos dokumentus par ēkas būvniecību. Tiesai attiecībā uz izdevumiem līdz mantojuma pieņemšanai bija jāapstājas pie fakta konstatēšanas, ka visiem ieguldījumiem īpašumā, kas veikti līdz mantojuma atstājēja nāvei, ir jāatspoguļojas jau mantojuma apliecībā norādītajā īpašuma vērtībā.

Senāts konstatē, ka dienests ir pieļāvis kļūdu par labu pieteicējai. Tiesas uzdevums ir pārskatīt pārsūdzēto lēmumu pieteicējai nelabvēlīgajā aspektā, par ko procesa dalībnieku starpā ir strīds, nevis pārvērtēt dienesta atzītos pieteicējas izdevumus, par kuriem strīda nav.

Līdz ar to tiesas pieļautā kļūda nav ietekmējusi lietas rezultātu.

[9] Nebūtu pamata uzskatīt, ka procentu maksājumi par kredītu, kas radušies mantojuma atstājējam viņa dzīves laikā, būtu attiecināmi uz pieteicēju. Izdevumi ir bijuši citai personai, turklāt laika posmā, kurā pieteicēja nebija nekustamā īpašuma īpašniece. Līdz ar to tie nevar tikt ieskaitīti pieteicējas izdevumos saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 51.daļu. Šiem izdevumiem ir jāiekļaujas mantojuma masā norādītā īpašuma vērtībā. Pienākums maksāt procentus par kredītu bija citai personai, kura arī veica šos maksājumus. Līdz ar to arī šādā aspektā nav konstatējams, ka pieteicēja ir veikusi procentu maksājumus par kredītu.

[10] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda uz Civillikuma 89.panta otro daļu, kas paredz, ka viss, ko laulības laikā laulātie iegūst kopīgi vai viens no viņiem, bet ar abu laulāto līdzekļiem vai ar otra laulātā darbības palīdzību, ir abu laulāto kopīgā manta; šaubu gadījumā jāpieņem, ka šī manta pieder abiem līdzīgās daļās. Kasācijas sūdzībā arī ir uzsvērts, ka pieteicēja ir mantojuma atstājēja laulātā, kā arī no lietas materiāliem saprotams, ka tieši laulības laikā bija noslēgti aizdevuma līgumi ar AS „Swedbank”, bija iegādāts nekustamais īpašums un nekustamajā īpašumā tika uzbūvēta dzīvojamā māja. Tādējādi pieteicēja norāda, ka nekustamie īpašumi bija laulāto kopīgā manta, un pieteicējas vīra izdevumi ir attiecināmi pilnā apmērā arī uz viņu.

Senāts norāda, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta ceturtā daļa nosaka ne tikai to, ka vērā ir ņemama mantojuma masā ietilpstošā konkrētā kapitāla aktīva vērtība, bet arī fakts, ka šāds īpašums ir iekļauts mantojuma masā.

Gadījumā, ja laulāto likumiskās mantiskās attiecības izbeidzas ar viena laulātā nāvi, vispirms jānosaka pārdzīvojušā laulātā daļa laulāto kopīgajā mantā, jo vienīgi tā šīs mantas daļa, kas paliek pāri pēc pārdzīvojušā laulātā daļas izdalīšanas, pāriet mirušā laulātā mantiniekiem. Pārdzīvojušā laulātā daļa laulāto kopīgajā mantā, vedot mirušā laulātā mantojuma lietu, nosaka zvērināts notārs, uz pārdzīvojušā laulātā iesnieguma un mantojuma lietā esošo dokumentu pamata taisot apliecinājumu par mantojuma atstājēja laulātā daļu laulāto kopīgajā mantā (Notariāta likuma 260.–268.pants, noteikumu Nr. 618 39.–48.punkts).

Lietā esošajā mantojuma apliecībā ietvertā informācija liecina, ka strīdus īpašumi bija mantojuma atstājēja atsevišķā manta, kas tādējādi pilnā apmērā tika iekļauta mantojuma masā. Tādējādi pieteicējas argumentācija, kas balstās uz norādēm par laulāto kopīgās mantas esību, nav pamatota ar lietā esošajiem dokumentiem.

[11] Ievērojot minēto, pieteicējas kasācijas sūdzība nav pamatota un ir noraidāma.

Lai arī tiesa ir pieļāvusi atsevišķas kļūdas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta ceturtās un 5.1daļas interpretācijā, uzskatot, ka pieteicēja varēja iekļaut izdevumos mantojuma atstājēja izdevumus par ēkas būvniecību un procentu maksājumus par kredītu, tas kopumā nav novedis pie nepareiza lietas iznākuma. Līdz ar to nav pamata atcelt tiesas spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 6.jūlija spriedumu, bet [pers. A] kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.