**Patvaļīga būvniecība nav dzīvokļu apvienošana – tā nevar radīt privātpersonai labvēlīgas sekas nodokļu jomā**

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punkta izpratnē par personas vienīgo nekustamo īpašumu var atzīt vienīgi tādu dzīvokli, kurš pārbūvēts un apvienots, ievērojot normatīvo tiesību aktu prasības, proti, kurā nav veikta patvaļīga būvniecība. Kaut arī dzīvokļu apvienošana nav obligāti jānostiprina zemesgrāmatā, tomēr patvaļīga būvniecība nav vērtējama kā netipiska situācija, kurā persona varētu tikt atbrīvota no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas saistībām. Tādējādi personas nodokļu saistības ir vērtējamas kopsakarā ar nekustamajā īpašumā veiktās būvniecības tiesiskumu vai tās patvaļību, jo privātpersona nevar gūt tiesisku labumu no prettiesiskas rīcības. Prettiesiskas darbības būvniecības jomā privātpersonai nevar radīt labvēlīgas sekas nodokļu jomā.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 8.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420182218, SKA-394/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:1008.A420182218.10.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A1008.A420182218.10.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Andris Guļāns, Dace Mita un Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 23.februāra lēmuma Nr. 31.1‑22.9/879 atcelšanu daļā par iemaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli 2554,78 *euro* un nokavējuma naudu 350 *euro*, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 10.janvāra spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Pieteicēja [pers. A], pamatojoties uz 2003.gada 5.septembra un 22.oktobra pirkuma līgumiem, ieguva īpašuma tiesības uz diviem dzīvokļiem [adrese A] un [adrese B], Rīgā.

Abi minētie dzīvokļi reģistrēti zemesgrāmatā kā atsevišķi nekustamie īpašumi, tomēr faktiski tie pārbūvēti, apvienojot tos vienā funkcionāli patstāvīgā dzīvoklī.

Abi dzīvokļi 2016.gada 15.decembrī tika atsavināti.

[2] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 23.februāra lēmumu Nr. 31.1-22.9/879 (turpmāk – Lēmums) pieteicējai veikts aprēķins par nekustamā īpašuma atsavināšanas ietvaros gūto ienākumu un noteikts pienākums samaksāt budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli 2554,78 *euro* un nokavējuma naudu 350 *euro*.

Lēmumā norādīts, ka ienākumi no abu dzīvokļu pārdošanas ir kvalificējami kā ienākumi no kapitāla pārdošanas un ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Pieteicēja nebija noformējusi dzīvokļu apvienošanu. Līdz ar to pat tad, ja tie tika lietoti kā viens īpašums, nav apliecināta pieteicējas griba rīkoties ar tiem kā ar vienu īpašumu. Dzīvokļi nav atzīstami par pieteicējas vienīgo nekustamo īpašumu, kā arī pieteicējas dzīvesvieta bija deklarēta vienā no dzīvokļiem mazāk kā gadu.

Tādējādi Valsts ieņēmumu dienests konstatē, ka uz pieteicēju nav attiecināmi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33. un 33.1punktā noteiktie izņēmumi, kad persona var tikt atbrīvota no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas pienākuma.

[3] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 10.janvāra spriedumu apmierināts pieteicējas pieteikums un Lēmums atcelts daļā par iemaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli 2554,78 *euro* un nokavējuma naudu 350 *euro*.

Apgabaltiesa novērtējusi, ka saskaņā ar ierakstiem zemesgrāmatā pieteicējai piederēja divi dzīvokļi, taču faktiski strīdus dzīvokļi bija pārbūvēti vienā divistabu dzīvoklī, telpas bija pārplānotas un konstruktīvi saistītas vismaz kopš 2005.gada janvāra, dzīvoklim bija viena virtuve un viena izeja uz koplietošanas telpām. Lietā nav konstatējamas pieteicējas ļaunprātīgas darbības nolūkā mainīt ar nodokli apliekamo bāzi, veicot būvdarbus strīdus dzīvokļos un padarot katru no tiem funkcionāli patstāvīgi nelietojamu. Nav konstatējams pieteicējas mērķis izvairīties no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas vai veikt spekulatīvus darījumus.

Apgabaltiesa atzina, ka izskatāmajā lietā tiesa nevar aprobežoties ar formālu zemesgrāmatas ierakstu pārbaudi, un jāņem vērā arī lietā nodibinātie faktiskie apstākļi. Izskatāmajā gadījumā faktiski tika pārdots viens divistabu dzīvoklis, tādējādi secināms, ka pieteicēja pārdeva savu vienīgo nekustamo īpašumu. Pienākums maksāt Lēmumā norādītos nodokļu maksājumus nevar tikt balstīts tikai un vienīgi uz zemesgrāmatas ierakstiem. Šāda formāla pieeja būtu netaisnīga un neatbilst likuma mērķim.

Apgabaltiesa secināja, ka izskatāmajā lietā piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punktā noteiktais atbrīvojums no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas pienākuma.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, norādot, ka nepiekrīt apgabaltiesas secinājumiem, un uzskata, ka pieteicēja atsavinājusi divus atsevišķus nekustamos īpašumus, par ko būtu maksājams iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka nekustamo īpašumu skaitu noteicis, vadoties pēc Zemesgrāmatu likuma 1.panta, kas nosaka zemesgrāmatas publiskās ticamības principu. Pieteicējai piederošie nekustamie īpašumi bija reģistrēti dažādos zemesgrāmatu nodalījumos kā divi atsevišķi īpašumi. Lietā nav sniegti pierādījumi, ka pieteicēja būtu nokārtojusi abu nekustamo īpašumu apvienošanu un šo faktu reģistrējusi zemesgrāmatā. Ievērojot minēto, nav tiesiska pamata atzīt, ka strīdus dzīvokļi ir viens īpašums vai pieteicējas vienīgais nekustamais īpašums.

Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punktā noteiktais atbrīvojums no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas pienākuma izskatāmajā lietā nav piemērojams.

[5] Pieteicēja paskaidrojumos par kasācijas sūdzību nepiekrīt Valsts ieņēmumu dienesta apvērumiem. Sistēmiski novērtējot Zemesgrāmatu likuma prasības, konstatējams, ka tā esot ikdienišķa prakse, ka savienoti īpašumi sastāda vienu saimniecisku vienību, bet tie reģistrēti dažādos zemesgrāmatas nodalījumos. Apgabaltiesa ir pareizi novērtējusi lietas apstākļus un secinājusi, ka faktiski tika atsavināts viens dzīvoklis, kas bija pieteicējas vienīgais nekustamais īpašums.

**Motīvu daļa**

[6] Izskatāmajā lietā Senātam jāsniedz novērtējums par to, vai apgabaltiesa ir pareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punktu, uz kura pamata pieteicēja atbrīvota no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas par atsavināto nekustamo īpašumu.

[7] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un pēdējos 60 mēnešus līdz nekustamā īpašuma atsavināšanas dienai ir bijis maksātāja vienīgais nekustamais īpašums.

Apgabaltiesa izskatāmajā lietā konstatējusi, ka divi pieteicējai piederoši dzīvokļi, kuri zemesgrāmatā bija reģistrēti kā atsevišķi nekustamā īpašuma objekti, tika pārbūvēti par vienu funkcionāli vienotu un patstāvīgu divistabu dzīvokli, tomēr zemesgrāmatā šādas izmaiņas netika atspoguļotas. Pēc dzīvokļa atsavināšanas starp Valsts ieņēmumu dienestu un pieteicēju izcēlās strīds par to, vai atsavinātais dzīvoklis būtu uzskatāms par vienu vienotu vai arī diviem atsevišķiem nekustamā īpašuma objektiem. Likumsakarīgi no šā jautājuma izriet arī tas, vai šis dzīvoklis var tikt atzīts par pieteicējas vienīgo nekustamo īpašumu un vai tā atsavināšanas rezultātā gūtie ienākumi būtu apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Novērtējot lietas faktiskos apstākļus, apgabaltiesa atzina, ka faktiski pārdots divistabu dzīvoklis, kas bija uzskatāms par pieteicējas vienīgo nekustamo īpašumu. Līdz ar to apgabaltiesa arī atzina, ka lietā piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punktā noteiktais atbrīvojums no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas.

Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā pauž viedokli, ka apgabaltiesa nepamatoti piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punktā noteikto atbrīvojumu no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas, jo atbilstoši zemesgrāmatā veiktajiem ierakstiem un, ņemot vērā Zemesgrāmatu likuma 1.pantā nostiprināto publiskās ticamības principu, pieteicēja atsavinājusi divus atsevišķus nekustamos īpašumus.

[8] Senāts ir norādījis, ka, lai saistību tiesības iegūtu liettiesisku raksturu, ir nepieciešama to nostiprināšana zemesgrāmatā. To prasa zemesgrāmatu publiskās ticamības princips, kas ietverts Zemesgrāmatu likuma 1.pantā. Šā principa galvenais uzdevums ir aizsargāt trešo personu intereses un civiltiesiskās apgrozības stabilitāti, tādēļ līdz saistību tiesību nostiprināšanai zemesgrāmatā tās ir tikai personiskas saistības, kuras nevar pāriet uz mantiniekiem vai citiem tiesību pārņēmējiem. Uz to norādījis arī V. Bukovskis, uzsverot, ka zemesgrāmatu publicitāte izteicas iekš tā, ka neviens nevar aizbildināties ar viņu satura nezināšanu. Šim principam ir ne tikai pozitīvs iespaids, piešķirot zemesgrāmatu ierakstam pozitīvu spēku, bet arī negatīvs – atņemot šai grāmatā neievestajām tiesībām saistošu spēku pret trešajām personām. Tādējādi saistība, kas ieraksta vai atzīmes veidā nav koroborēta zemesgrāmatā, rada tiesiskas sekas tikai darījuma dalībniekiem (*Senāta 2010.gada 15.septembra lēmuma lietā Nr. SKC-1174/2010 (C01180110) 13.punkts, 2018.gada 1.marta sprieduma lietā Nr. SKC-100/2018 (ECLI:LV:AT:2018:0301.C04253702.1.S) 10.5.punkts*).

Tomēr praksē ir sastopamas arī tādas situācijas, kad zemesgrāmatā veiktie ieraksti ir nepilnīgi vai arī tie neatspoguļo visu objektīvo informāciju (*sal. Senāta 2013.gada 12.marta lēmuma lietā Nr. SKC-1370/2013 7.3.punkts*).

Satversmes tiesa ir norādījusi, ka zemesgrāmatu publiskās ticamības princips konkrētā lietā jāpiemēro, to izsverot un līdzsvarojot kopsakarā ar citiem demokrātiskā tiesiskā valstī spēkā esošiem vispārējiem tiesību principiem, tostarp taisnīguma principu (*Satversmes tiesas 2017.gada 8.marta sprieduma lietā Nr. 2016-07-01 25.2.punkts*). Minētajā lietā Satversmes tiesa principu līmenī aplūkoja labticīga īpašuma ieguvēja tiesību aizsardzību un zemesgrāmatu ierakstu publisko ticamību, tomēr tiesību principu kolīzijas ietvaros nosliecās par labu kriminālprocesā cietušās personas tiesību aizsardzībai.

Senāts secina, ka zemesgrāmatu publiskās ticamības princips galvenokārt piemērojams civiltiesiskās apgrozības stabilitātes nodrošināšanai privātajās tiesībās. Minētais neliedz izmantot zemesgrāmatu datus nodokļu administrēšanai publiskajās tiesībās, tomēr jāņem vērā, ka zemesgrāmatu dati netiek aktualizēti ar mērķi nodrošināt precīzu informāciju iedzīvotāju ienākuma nodokļa administrēšanas vajadzībām. Normatīvie akti pēc būtības neparedz privātpersonas pienākumu zemesgrāmatā nostiprināt visas ziņas par nekustamā īpašuma stāvokļa izmaiņām, pārbūvi vai apvienošanu. Privātpersona var paļauties uz savu īpašuma tiesību aizsardzību pret trešajām personām arī, pamatojoties uz vairākos zemesgrāmatas nodalījumos nostiprinātiem ierakstiem. Administratīvā procesa ietvaros konstatējot atšķirības starp zemesgrāmatu ierakstiem un situācijas faktiskajiem apstākļiem, jāņem vērā Administratīvā procesa likuma 8.pantā nostiprinātais tiesību normu saprātīgas piemērošanas princips, kas prasa iestādei un tiesai izmantot tiesību normu interpretācijas metodes, lai sasniegtu taisnīgu un lietderīgu rezultātu.

Senāts ir atzinis, 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 (*Senāta 2017.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-253/2017 (A420271214) 7.punkts*). 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*).

Tipiskā gadījumā piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punktu, būtu sagaidāms, ka katrs nekustamais īpašums ierakstīts atsevišķā zemesgrāmatu nodalījumā. Tomēr no iepriekš aprakstītajiem apsvērumiem izriet, ka zemesgrāmatu publiskās ticamības principam nav kategoriska rakstura – individuālos gadījumos zemesgrāmatās nostiprinātie ieraksti var atšķirties no konkrētas situācijas faktiskajiem vai tiesiskajiem apstākļiem.

Apgabaltiesa, konstatējot atšķirības starp zemesgrāmatā veiktajiem ierakstiem un faktisko situāciju pēc pieteicējas dzīvokļu pārbūves un apvienošanas, pamatoti vērtējusi likumā lietoto jēdzienu saturu un piemērojamo normu mērķi. Apgabaltiesa secinājusi, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punktā lietotais jēdziens „nekustamais īpašums” attiecināms uz dzīvē faktiski pastāvošu īpašuma objektu, nevis uz zemesgrāmatā nostiprinātu īpašuma tiesības ierakstu, savukārt likumdevēja mērķis ir atbrīvot personu no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājuma par dzīvē faktiski pastāvoša īpašuma atsavināšanu. Tāpat apgabaltiesa ir atzinusi, ka izskatāmajā lietā nav konstatējamas pieteicējas ļaunprātīgas darbības nolūkā mainīt ar nodokli apliekamo bāzi, veicot būvdarbus strīdus dzīvokļos un padarot katru no tiem funkcionāli patstāvīgi nelietojamu. Nav konstatējams pieteicējas mērķis izvairīties no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas vai veikt spekulatīvus darījumus.

Senāts piekrīt apgabaltiesas secinājumiem. No likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācijas izriet mērķis nošķirt gadījumus, kad persona pārdod savu personisko mājokli, no tādiem gadījumiem, kad nekustamais īpašums tiek pārdots ar spekulatīvu mērķi. Likums papildināts ar 9.panta pirmās daļas 33.1punktu tādēļ, lai atvieglotu nodokļu maksātāju iespējas saņemt atbrīvojumu no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas atsavinot savu vienīgo mājokli (*sk. 11.Saeimas likumprojekta Nr. 918/Lp11 anotācija, Pieejams: http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A941C6E56C49A67DC2257BF70047C61C?OpenDocument*). Tādējādi likumdevējs vēlējies atbrīvot personu no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas par dzīvē faktiski pastāvoša vienīgā nekustamā īpašuma atsavināšanu.

Apkopojot minētos apsvērumus, Senāts atzīst, ka netipiskā situācijā iestāde un tiesa var vērtēt arī atšķirības starp zemesgrāmatā nostiprinātajiem ierakstiem un nekustamā īpašuma faktisko stāvokli. Ņemot vērā tiesiskā regulējuma mērķus, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punkts var tikt piemērots arī situācijās, kad zemesgrāmatā nav nostiprinātas aktuālās ziņas par tiesiski veiktu īpašumu apvienošanu.

[9] Valsts ieņēmumu dienests pauž viedokli, ka saskaņā ar principu *singularia non sunt extenda* likumā noteiktie izņēmumi nav interpretējami paplašināti, un līdz ar to arī nav piemērojami pēc analoģijas.

Pēc būtības Valsts ieņēmumu dienesta izvirzītā tēze ir pareiza, tomēr tā nav attiecināma uz izskatāmo lietu.

Senāts ir atzinis, ka atbrīvojumiem no nodokļa maksāšanas ir skaidri jābūt noteiktiem likumā un tie ir interpretējami šauri. Tāpēc būtu jāatturas pēc analoģijas piemērot nodokļa atvieglojumu, ja likums tādu skaidri neparedz (*Senāta 2013.gada 28.marta sprieduma lietā Nr. SKA-23/2013 (A42818809) 11.punkts un 2013.gada 27.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-602/2013 (A42869209) 10.punkts*).

Apgabaltiesa spriedumā ir norādījusi, ka faktiski tika pārdots viens divistabu dzīvoklis, kas kā vienots un nedalāms īpašuma objekts tika lietots vismaz kopš 2005.gada. Līdz ar to nav pamata piemērot analoģiju, jo likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punkta mērķis atbilst tādai faktiskajai situācijai, kāda konstatēta šajā lietā.

No minētā izriet, ka apgabaltiesas secinājumi ir balstīti nevis tiesību normas paplašinātā interpretācijā vai analoģijā, bet gan lietas faktisko apstākļu novērtējumā. Tādējādi apgabaltiesas secinājumi nav pretrunā Senāta judikatūrā nostiprinātajām atziņām.

[10] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā norāda, ka pieteicēja nav saņēmusi būvatļauju dzīvokļu pārbūvei. Tādējādi nav tiesiska pamata atzīt, ka strīdus dzīvokļi ir viens īpašums un ir pieteicējas vienīgais nekustamais īpašums.

Apgabaltiesa, interpretējot un piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punktu, galvenokārt vadījusies no normatīvā regulējuma mērķiem un taisnīguma principa piemērošanas apsvērumiem. Tomēr apgabaltiesa spriedumā nav sniegusi novērtējumu dzīvokļu pārbūves un apvienošanas atbilstībai normatīvo aktu prasībām. Arī lietā apkopotie materiāli nesniedz pamatu viennozīmīgam secinājumam par būvniecības procesa tiesiskumu vai prettiesiskumu.

Senāts šajā spriedumā jau atzina, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punkts var tikt piemērots arī situācijās, kad zemesgrāmatā nav nostiprinātas aktuālās ziņas par nekustamā īpašuma pārbūvi un apvienošanu. Tomēr minētais nekādā veidā neatbrīvo privātpersonu no pienākuma ievērot normatīvajos aktos noteiktās prasības būvniecības procesa īstenošanai. It īpaši vērtējot ar taisnīguma principu saistītus apsvērumus, jāņem vērā, ka privātpersona nevar gūt tiesisku labumu no prettiesiskas rīcības, proti, prettiesiskas darbības būvniecības jomā privātpersonai nevar radīt labvēlīgas sekas nodokļu jomā.

Nekustamā īpašuma īpašnieks ir persona, kuras ekskluzīvā varā ir lemt par sava īpašuma izmantošanu, uzturēšanu un attiecīgi arī apbūvi. Vienlaikus līdzās nekustamā īpašuma īpašnieka tiesībām pastāv arī pienākums atbildēt par īpašuma izmantošanas (tostarp apbūves) atbilstību tiesību normu prasībām (*Senāta 2019.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-262/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0426.A420139316.2.S) 9.punkts*).

Būvniecības likuma 18.panta otrā daļa noteic, ka būvdarbi, kas uzsākti vai tiek veikti bez būvprojekta, akceptētas apliecinājuma kartes vai akceptēta paskaidrojuma raksta, bez būvatļaujas vai pirms tam, kad izdarīta atzīme par attiecīgo nosacījumu izpildi, gadījumos, kad attiecīgie lēmumi saskaņā ar normatīvajiem aktiem ir nepieciešami, kā arī būvdarbi, kas neatbilst būvprojektam un normatīvo aktu prasībām, ir kvalificējami kā patvaļīga būvniecība. Patvaļīga būvniecība ir arī būves vai tās daļas ekspluatācija neatbilstoši projektētajam lietošanas veidam vai būvdarbi, kas uzsākti bez attiecīgas projekta dokumentācijas, ja tāda nepieciešama saskaņā ar normatīvajiem aktiem.

Būvniecības likuma 18.pants ir attiecināms arī uz gadījumiem, kad patvaļīgā būvniecība tiek konstatēta nevis būvdarbu procesā, bet vēlāk – jau nelegāli uzbūvētās (vai ekspluatācijā nenodotas) būves ekspluatācijas laikā (*Senāta 2016.gada 19.jūlija lēmuma lietā Nr. SKA-1056/2016 (6‑700061-16/19) 8.punkts*).

Būvniecības likumā paredzētā secīgā procedūra balstās nepieciešamībā pienācīgi pārbaudīt būves atbilstību materiālo tiesību normām un drošuma prasībām (*Senāta 2016.gada 2.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-8/2016 (A42839709) 9.punkts, 2013.gada 15.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-22/2013 (A42508709) 12.punkts*). Senāts ir uzsvēris, ka būvniecības procesa tiesiska norise pati par sevi ir visas sabiedrības interese. Visas sabiedrības interesēs ir tas, lai personas, kuras izvēlas veikt būvniecību, rūpīgi ievērotu konkrētās būvniecības veikšanas procedūru un tiesību normās izvirzītās prasības. Tikai tādējādi ir iespējams nodrošināt, ka būvniecības process kā tāds ir vērsts uz kvalitatīva un droša rezultāta sasniegšanu (*Senāta 2019.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-262/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0426.A420139316.2.S) 12.punkts*).

Apkopojot minētos apsvērumus, Senāts norāda, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punkta izpratnē par personas vienīgo nekustamo īpašumu (viens apvienots, nevis divi atsevišķi dzīvokļi) var atzīt vienīgi tādu dzīvokli, kurš pārbūvēts un apvienots, ievērojot normatīvo tiesību aktu prasības. Kaut arī apvienošana nav obligāti jānostiprina zemesgrāmatā, tomēr patvaļīga būvniecība nav vērtējama kā netipiska situācija, kurā persona varētu tikt atbrīvota no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas saistībām. Tādējādi pieteicējas nodokļu saistības ir vērtējamas kopsakarā ar nekustamajā īpašumā veiktās būvniecības tiesiskumu vai tās patvaļību.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 107.panta ceturtajai daļai tiesa, lai prasījuma robežās noskaidrotu patiesos lietas apstākļus un panāktu tiesisku un taisnīgu lietas izskatīšanu, tiesa dod administratīvā procesa dalībniekiem norādījumus un ieteikumus, kā arī savāc pierādījumus pēc savas iniciatīvas. Savukārt Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa noteic, ka tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem.

Apgabaltiesa, izskatot lietu un piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punktu, nav apkopojusi pierādījumus un noskaidrojusi apstākļus, kas saistīti ar dzīvokļu pārbūves un apvienošanas atbilstību normatīvo aktu prasībām. Tādējādi tiesas spriedums nav pamatots ar vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem. Līdz ar to tiesas spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai minēto trūkumu novēršanai.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 10.janvāra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.