**Apbūves zeme var tikt atzīta par funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu**

Lai varētu piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”  9.panta pirmās daļas 34.2punktu, ir jākonstatē, ka iegūtais nekustamais īpašums ir funkcionāli līdzīgs atsavinātajam nekustamajam īpašumam, kas izmantots kā personas pamata dzīvesvieta. Parasti uz to norāda jau pats iegādātā nekustamā īpašuma statuss  un šādā gadījumā ir pietiekami atsaukties uz šo nekustamā īpašuma būtību, lai konstatētu tā funkcionālo līdzību ar iepriekšējo nekustamo īpašumu.

Apbūves zeme, pat ja tā uzreiz nevar kalpot par dzīvesvietu, var tikt atzīta par funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu jau brīdī, kad nekustamais īpašums tiek iegādāts.

Ja apbūves zemes izmantošanas nolūks izriet jau no paša apbūves zemes statusa jeb iespējas šo nekustamo īpašumu nākotnē izmantot kā dzīvesvietu, tad personai nav jāveic darbības, kas vērstas uz šā nolūka īstenošanu. Ja iegādāta tāda apbūves zeme, kuras statuss uzreiz neļauj secināt, ka tā nākotnē var tikt izmantotas kā dzīvesvieta, un kas tādējādi nodokļu administrācijai varētu radīt pamatotas šaubas par nekustamā īpašuma funkcionālo līdzību, tādā gadījumā personai ir pienākums atspēkot šīs pamatotās šaubas ar plašāku pierādījumu apjomu.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 22.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420253917, SKA-201/2021**

 [ECLI:LV:AT:2021:1122.A420253917.9.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A1122.A420253917.9.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Dzintra Amerika, Vēsma Kakste, Diāna Makarova

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 8.maija lēmuma Nr. 31.1‑22.10/2573 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 28.marta spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicējs [pers. A] 2011.gada 21.jūnijā iegādājās dzīvokli. 2015.gada 15.septembrī pieteicējs šo dzīvokli atsavināja. Zemesgrāmatā tas bija reģistrēts kā pieteicēja vienīgais nekustamais īpašums.

Dažas dienas pirms dzīvokļa atsavināšanas – 2015.gada 10.septembrī – pieteicējs noslēdza pirkuma līgumu par zemesgabala un tam pieguļošā zemesgabala 1/9 domājamās daļas iegādi, uz ko pieteicēja īpašumtiesības zemesgrāmatā reģistrētas 2016.gada 7.janvārī.

[2] Valsts ieņēmumu dienests datu atbilstības pārbaudes rezultātā ar 2017.gada 6.marta lēmumu pieteicējam aprēķināja iedzīvotāju ienākuma nodokli un nokavējuma naudu par ienākumu no kapitāla pieauguma, kas gūts, atsavinot dzīvokli.

Šo lēmumu pieteicējs apstrīdēja. Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 8.maija lēmumu Nr. 31.1-22.10/2573 sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Uzskatot, ka par dzīvokļa pārdošanu šajā gadījumā iedzīvotāju ienākuma nodoklis nebija jāmaksā, pieteicējs vērsās administratīvajā tiesā.

[3] Izskatot lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 11.punktu (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2015.gada 2.decembrim*)pie fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti arī ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas un citu kapitāla aktīvu atsavināšanas ienākums atbilstoši šā likuma 11.9pantam, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi.

Pieteicējs uzskata, ka lietā piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 34.2punkts, kas noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas (attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā kā maksātāja vienīgais nekustamais īpašums), ja šis ienākums no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai arī pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas.

[3.2] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 34.2punkta izpratnē dzīvoklim funkcionāli līdzīgs nekustamais īpašums ir arī apbūves zeme.

Minētā norma noteic izņēmuma nodokļa maksāšanā obligātu priekšnoteikumu – no jauna iegādātais nekustamais īpašums iegādāts izmantošanai līdzīgiem mērķiem kā atsavinātais nekustamais īpašums.

Iegādāto zemesgabalu lietošanas veids vēl pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī joprojām bija „mežs”, „pārējās zemes” un „zeme zem ceļiem”. Tas vien, ka uz iegādātajiem zemesgabaliem kaut kad nākotnē iespējama dzīvojamās ģimenes mājas būvniecība un zemes vienībai ir noteikts lietošanas mērķis „individuālo dzīvojamo māju apbūve”, kā arī 2008.gada augustā pie tiem ir izbūvēta elektroenerģijas uzskaites sadalne, nav pietiekami, lai atzītu, ka iegādāto zemesgabalu paredzētais izmantošanas veids ir dzīvošana tieši pieteicējam.

Pieteicējs šādu izmantošanas mērķi lietā ir vien apgalvojis, tomēr lietas izskatīšanas laikā nav pamatojis, ka un kā rīkojas, lai varētu pārliecinoši uzskatīt, ka iegādāto nekustamo īpašumu viņš ir iegādājies ar mērķi pašam tur dzīvot jeb vienu dzīvošanai izmantotu īpašumu ir aizstājis ar tam funkcionāli līdzīgu. Pieteicējs nav pierādījis nekādu darbību veikšanu, pat ne atļaujas pieprasīšanu koku ciršanai, zemes transformācijai, būvatļaujas saņemšanu u. c. Šādos apstākļos nav pamata uzskatīt, ka nekustamo īpašumu paredzēts izmantot dzīvošanai likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 34.2punkta izņēmuma izpratnē. Konstatētajos apstākļos iegādāto nekustamo īpašumu tikpat iespējami pieteicējs varēja iegādāties citam mērķim, piemēram, atsavināšanai.

[3.3] *Singularia non sunt extenda* princips paredz, ka izņēmumi nav interpretējami paplašināti un nav piemērojami pēc analoģijas. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 34.2punkts ir izņēmums no minētā likuma 8.panta trešās daļas 11.punkta noteikuma. Pieteicējs lietā nav pierādījis, ka vienu nekustamo īpašumu pēc būtības ir aizstājis ar citu tam pašam mērķim izmantojamu nekustamo īpašumu, lai šajā gadījumā varētu piemērot minēto izņēmumu.

[4] Pieteicējs iesniedzis kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Tiesa ir nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 34.2punktu. Interpretācijā sajaukti divi atšķirīgi jēdzieni, proti, „lietošanas mērķis” un „lietošanas veids”.

Minētā norma paredz izņēmuma nodokļa maksāšanā obligātu priekšnoteikumu – no jauna iegādāts nekustamais īpašums iegādāts izmantošanai līdzīgiem mērķiem kā atsavinātais nekustamais īpašums. Tomēr tiesa nav atklājusi jēdziena „lietošanas mērķis” saturu, lietošanas mērķa noteikšanas kārtību un noteicēja kompetenci.

Īpašuma lietošanas mērķa noteikšanas kompetence un pienākums ir noteikts Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma 9.pantā. Šā panta pirmā daļa noteic, ka zemes vienībai un zemes vienības daļai vai plānotai zemes vienībai un zemes vienības daļai nosaka nekustamā īpašuma lietošanas mērķi un lietošanas mērķim piekrītošo zemes platību. To atbilstoši Ministru kabineta noteiktajai kārtībai un vietējās pašvaldības teritorijas plānojumā noteiktajai izmantošanai vai likumīgi uzsāktajai izmantošanai nosaka: 1) vietējā pašvaldība, kuras administratīvajā teritorijā atrodas konkrētā zemes vienība un zemes vienības daļa, izņemot šīs panta daļas 2.punktā minēto gadījumu; 2) attiecīgā valsts institūcija – zemes vienībām, kas ir Aizsardzības ministrijas, Iekšlietu ministrijas, Ieslodzījuma vietu pārvaldes vai valsts drošības iestādes valdījumā vai lietošanā. Šā paša panta trešā daļa noteic, ka nekustamā īpašuma lietošanas mērķu klasifikāciju un nekustamā īpašuma lietošanas mērķu noteikšanas un maiņas kārtību nosaka Ministru kabinets.

No minētās normas redzams, ka zemes gabala lietošanas mērķa noteikšana nav patvaļīgs process, bet tam jānotiek saskaņā ar noteiktu kārtību un saskaņā ar noteiktu kompetentu iestāžu gribu. Likumdevējs šādu kompetenci nav noteicis Valsts ieņēmumu dienestam.

[4.2] Ministra kabineta 2006.gada 20.jūnija noteikumu Nr. 496 „Nekustamā īpašuma lietošanas mērķu klasifikācija un nekustamā īpašuma lietošanas mērķu noteikšanas un maiņas kārtība” 12.2.apakšpunktā noteikts, ka klasei „apbūves zeme” atbilst citstarp arī mērķu grupa „individuālo dzīvojamo māju apbūves zeme”.

Pieteicēja nopirktajam zemesgabalam noteiktais lietošanas mērķis ir individuālo dzīvojamo māju apbūve.

[4.3] Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma 44.pants paredz informāciju, kas ir jāietver, lai raksturotu īpašumu. Saskaņā ar šo pantu tiek atsevišķi izdalīts lietošanas mērķis un kā mazāk svarīgs ir ietverts arī tāds raksturojošais kopums kā „lietošanas veids”. Tātad šie jēdzieni ir jānošķir, un tieši ieraksts kadastra sistēmā par lietošanas mērķi ir izšķirīgs un nav papildus jātulko, to paplašinot vai sašaurinot.

Līdz ar to secināms, ka iegādātā īpašuma lietošanas mērķis ir apbūves zeme un ir piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 34.2punktā minētais izņēmums.

[4.4] Tiesas secinājumi par pieteicēja ieguldījumiem un veiktajiem darbiem, lai uzsāktu būvniecības darbus un sāktu fiziski dzīvot minētajā zemesgabalā, nav būtiski īpašuma lietošanas mērķa noteikšanai un nevar to ietekmēt. Minēto Ministru kabineta noteikumu 14.punktā noteikts, ka svarīga ir nevis īpašuma esošā, bet gan saskaņā ar apbūves noteikumiem un teritoriālās plānošanas dokumentiem plānotā izmantošana. Šis punkts noteic, ka apbūves zeme šo noteikumu izpratnē ir: apbūvēta zeme, kuru atbilstoši zemes likumīgai izmantošanai izmanto būvju, inženierkomunikāciju vai labiekārtojuma uzturēšanai, kā arī neapbūvēta zeme, kuru atbilstoši detālplānojumam ir plānots (atļauts) izmantot būvju, inženierkomunikāciju vai labiekārtojuma uzturēšanai, kā arī neapbūvēta zeme, uz kuras vietējās pašvaldības teritorijas plānojums paredz apbūvi un detālplānojums nav nepieciešams, un zemes vienība pēc platības atbilst apbūves noteikumos noteiktajām apbūves prasībām.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks, bet kasācijas sūdzība nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[6] Lietā ir strīds par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 34.2punkta piemērošanu situācijā, kad pieteicējs ir pārdevis dzīvokļa īpašumu un iegādājies divus zemesgabalus, uz kuriem ir iespējama apbūve, bet tā nav veikta.

Administratīvā apgabaltiesa ir atzinusi, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 34.2punkta izpratnē apbūves zeme vispārīgi ir atzīstama par dzīvoklim funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu. Tomēr apgabaltiesa secinājusi, ka pieteicējs nav pierādījis, ka vienu nekustamo īpašumu pēc būtības ir aizstājis ar citu tam pašam mērķim izmantojamu nekustamo īpašumu. No apgabaltiesas motīviem var izsecināt tiesas uzskatu, ka pieteicējam bija jāpierāda savs nolūks apbūvēt zemi, iesniedzot pierādījumus, kas apliecina virzību uz šā nolūka īstenošanu. Savukārt no pieteicēja kasācijas sūdzības argumentiem kopumā izriet, ka tiesas apsvērumiem par pieteicēja nolūka īstenošanu nav nozīmes, nozīme ir faktam, ka zemesgabali ir apbūvējami, ko apliecina zemesgabalu lietošanas mērķis.

Līdz ar to kasācijas tiesvedībā ir izšķirams jautājums, kādi apstākļi ir noskaidrojami likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 34.2punkta kontekstā, lai izdarītu secinājumu par nekustamo īpašumu funkcionālo līdzību.

[7] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 34.2punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas (attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā kā maksātāja vienīgais nekustamais īpašums), ja šis ienākums no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai arī pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas.

Minētā norma likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” iekļauta ar 2013.gada 6.novembrī pieņemtajiem likuma grozījumiem. Likuma grozījumu anotācijas (pieejama:[*http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A941C6E56C49A67DC2257BF70047C61C?OpenDocument*](http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A941C6E56C49A67DC2257BF70047C61C?OpenDocument)) sadaļā  „Pašreizējā situācija un problēmas” skaidrots, ka šie likuma grozījumi izdarīti, lai novērstu problēmu, kas praksē radās saistībā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkta piemērošanu, kas, lai nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtos ienākumus neapliktu ar nodokli, izvirza divus kritērijus: nekustamais īpašums ir bijis maksātāja īpašumā ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus pēc kārtas līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta. Piemērojot minēto normu praksē, personas dažādu apstākļu dēļ nevarēja izpildīt vienu no šiem kritērijiem, piemēram, situācijā, kad vēl nav pagājis kāds no minētajiem termiņiem, bet persona objektīvu iemeslu dēļ (piemēram, invaliditātes) konkrētajā īpašumā vairs nevar dzīvot vai arī persona kādu iemeslu dēļ vēlas savu vienīgo nekustamo īpašumu aizstāt ar citu, piemēram, aizstāt ar lielāku vai mazāku. Tāpēc likumu nepieciešams papildināt, nosakot gadījumus, kad nodoklis netiek uzlikts, jo izpildās iepriekš minētie – objektīvie – nosacījumi.

Kā redzams, likumdevējs, papildinot likumu ar jau minēto 34.2punktu, ir vēlējies personas atbrīvot no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas arī tad, ja, atsavinot personas vienīgo nekustamo īpašumu, kas tiek izmantots kā tās pamata dzīvesvieta, neiestājas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktā minētie termiņi, vienlaikus paredzot, ka šāds atbrīvojums pienākas, ja persona aizstāj savu vienīgo nekustamo īpašumu ar funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu, proti, tam jākalpo par personas dzīvesvietu.

[8] Tātad, lai varētu piemērot strīdus tiesību normu, ir jākonstatē, ka iegūtais nekustamais īpašums ir funkcionāli līdzīgs atsavinātajam nekustamajam īpašumam, kas izmantots kā personas pamata dzīvesvieta.

Parasti uz to norāda jau pats iegādātā nekustamā īpašuma statuss (piemēram, iegādāta dzīvojamā māja vai dzīvoklis), un šādā gadījumā ir pietiekami atsaukties uz šo nekustamā īpašuma būtību, lai konstatētu tā funkcionālo līdzību ar iepriekšējo nekustamo īpašumu.

Vienlaikus, kā par to liecina jau minētā likumprojekta anotācijas sadaļā „Tiesiskā regulējuma mērķis un būtība” skaidrotais, par funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu likuma izpratnē uzskata īpašumu, kuru izmanto līdzīgiem mērķiem kā iepriekšējo, piemēram, var aizvietot viena dzīvokļa māju ar dzīvokli daudzdzīvokļu mājā un otrādi, atsavināt apbūves zemi, vietā iegādājoties dzīvokli daudzdzīvokļu mājā, un otrādi.

Tātad likumdevējs par dzīvesvietai funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu atzīst arī apbūves zemi. Tas nozīmē, ka apbūves zeme, pat ja tā uzreiz nevar kalpot par dzīvesvietu, var tikt atzīta par funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu jau brīdī, kad nekustamais īpašums tiek iegādāts. Tas liek secināt, ka likumdevējs nav paredzējis, ka personai ir jāpierāda savs nolūks nākotnē izmantot apbūves zemi kā dzīvesvietu ar noteiktām darbībām, kas vērstas uz šā nolūka īstenošanu. Ir pietiekami, ja šis nolūks izriet jau no paša apbūves zemes statusa jeb iespējas šo nekustamo īpašumu nākotnē izmantot kā dzīvesvietu. Piemēram, ja uz zemesgabala ir iespējama dzīvojamo māju apbūve, tad ar to ir pietiekami, lai secinātu, ka, iegādājoties šādu zemesgabalu, personai ir bijis šāds nolūks.

Vienlaikus Senāts neizslēdz, ka var tikt iegādāta tāda apbūves zeme vai, piemēram, ēkas/būves, kuru statuss uzreiz neļauj secināt, ka tās nākotnē var tikt izmantotas kā dzīvesvieta, lai arī principiāli šāda iespēja pastāv (piemēram, dzirnavas tiek rekonstruētas par dzīvojamo māju), un kas tādējādi nodokļu administrācijai varētu radīt pamatotas šaubas par nekustamā īpašuma funkcionālo līdzību. Tādā gadījumā personai rastos pienākums atspēkot šīs pamatotās šaubas ar plašāku pierādījumu apjomu. Tomēr šajā lietā šādi apstākļi nav iestājušies.

Ievērojot iepriekš minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa konkrētās lietas apstākļos nepamatoti uzskatījusi, ka nekustamā īpašuma funkcionālo līdzību var apstiprināt tikai ar darbībām, kas vērstas uz nolūka nekustamo īpašumu izmantot kā dzīvesvietu īstenošanu.

[10] Vispārīgi var piekrist apgabaltiesas secinājumam, ka konstatētajos apstākļos iegādāto nekustamo īpašumu tikpat iespējami varētu izmantot citiem mērķiem, piemēram, atsavināšanai. Tomēr šādu secinājumu vispārīgi varētu attiecināt uz jebkuru gadījumu, arī, piemēram, ja dzīvoklis tiktu aizstāts ar citu dzīvokli. Tā kā runa ir par nākotnes notikumiem, nav iespējams līdz neapšaubāmai pārliecībai pārliecināties, ka persona iegādāto īpašumu tiešām izmantos tieši tāpat kā atsavināto īpašumu, līdz ar to tiesību normas piemērotājam nav jārēķinās ar šādu varbūtību.

**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 2019.gada 28.marta spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt [pers. A] drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.