



NACIONĀLAIS  
ATTĪSTĪBAS  
PLĀNS 2020



EIROPAS SAVIENĪBA  
Eiropas Sociālais  
fonds



LATVIJAS UNIVERSITĀTE  
JURIDISKĀ  
FAKULTĀTE

IEGULDĪJUMS TAVĀ NĀKOTNĒ

## Latvijas Universitāte Juridiskā fakultāte

Eiropas Sociālā fonda (ESF) projekta “Justīcija attīstībai” (Nr.3.4.1.0/16/I/001)

### TIESU PRAKSES APKOPOJUMS

#### **Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis**

#### **2. Nodokļu tiesības, 2.1. Administratīvo tiesību joma 2012.-2019.gads**

apkopojumu sagatavoja Dr.iur. **Edvīns Danovskis**

Saskaņā ar 2019.gada 30.decembra līgumu par saturiski juridisko mācību, izmantojot tiesu prakses apkopojumu, nodrošināšanu (Pasūtītāja līguma Nr. 4.2-13/301-19, Izpildītāja līguma Nr. LU 6012-A55/615), kas noslēgts starp Tiesu administrāciju un Latvijas Universitāti

RĪGA 2020

## Saturs

<b>IEVADS</b> .....	<b>4</b>
<b>1. PRAKSE LIETĀS PAR NEKUSTAMĀ ĪPAŠUMA NODOKLI</b> .....	<b>6</b>
1.1. Nekustamā īpašuma nodokļa objekts.....	6
1.1.1. Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā nostiprināto ziņu nozīme .....	6
1.1.2. Ēkas vai telpu grupas izmantošana veselības aprūpes vajadzībām .....	8
1.1.3. Objekta izmantošana saimnieciskajā darbībā.....	8
1.1.4. Ar nekustamā īpašuma nodokli apliekamie objekti, kuriem piemērojama samazināta nodokļa likme .....	10
1.1.5. Nodokļa nepiemērošana ēkām, kuras izmanto no valsts budžeta finansētas iestādes .....	11
1.2. Nekustamā īpašuma nodokļa subjekts .....	11
1.2.1. Zemesgrāmatu ierakstu nozīme, nosakot nodokļa subjektu .....	11
1.2.2. Nekustamā īpašuma nodokļa subjekts kopīpašuma gadījumā.....	12
1.2.3. Nekustamā īpašuma nodokļa subjekts privatizējamām daudzdzīvokļu dzīvojamām mājām.....	13
1.2.4. Nodokļa subjekts īpašnieka maiņas gadījumā.....	14
<b>2. PRAKSE LIETĀS PAR IEDZĪVOTĀJU IENĀKUMA NODOKLI</b> .....	<b>19</b>
2.1. Ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamie ienākumi .....	19
2.1.1. Sev piederoša nekustamā īpašuma pārdošana .....	19
2.1.2. Kompensācija sakarā ar īres līguma izbeigšanu denacionalizētā daudzdzīvokļu namā .....	24
2.1.3. Uz likumu pamata izmaksātās kompensācijas .....	25
2.1.4. Pašvaldības domes deputātam izmaksātais pabalsts.....	25
2.2. Attaisnotie izdevumi .....	27
2.2.1. Apdrošināšanas prēmiju maksājumi dzīvības apdrošināšanas (ar līdzekļu uzkrāšanu) ietvaros .....	27
2.2.2. Izdevumi par kvalifikācijas paaugstināšanu .....	28
2.3. Saimnieciskās darbības ietvaros gūtie ienākumi .....	28
2.3.1. Saimnieciskās darbības pazīmes.....	28
2.3.2. Saimnieciskās darbības izdevumi un to pierādīšana.....	32
2.3.3. Tiesiskās sekas nepaziņošanai par īres līguma noslēgšanu .....	34
2.4. Ienākumi no kapitāla pieauguma .....	35
2.4.1. Ienākuma noteikšana, pārdodot iepriekš nopirktu nekustamo īpašumu .....	35
2.4.2. Ienākuma noteikšana, pārdodot iepriekš mantotu nekustamo īpašumu .....	37
2.4.3. Ienākuma noteikšana, pārdodot iepriekš dāvinājumā saņemtu nekustamo īpašumu	38

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

2.4.4.	Nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu pierādīšana .....	39
2.5.	Citi ar apliekamā ienākuma noteikšanu un nodokļa samaksu saistīti jautājumi.....	39
2.5.1.	Piemērojamo tiesību normu noteikšana atkarībā no ienākumu gūšanas brīža ...	39
2.5.2.	Neapliekamā minimuma neattiecināšana uz mikrouzņēmumu darbiniekiem ....	39
2.5.3.	Darba devēja atbildība par algas nodokļa ieturēšanu .....	40
2.5.4.	Gadījumi, kad darījuma partnerim nav pienākums ieturēt nodokli .....	41
2.5.5.	Iznomāta personāla ienākumi .....	41
2.5.6.	Aprēķina metodes izmantošanas pieļaujamība.....	42
2.5.7.	Valsts ieņēmumu dienesta tiesības precizēt deklarāciju faktoloģisku kļūdu gadījumā .....	43
<b>3.</b>	<b>PROCESUĀLIE ASPEKTI LIETĀS PAR NEKUSTAMĀ ĪPAŠUMA NODOKLI UN IEDZĪVOTĀJU IENĀKUMA NODOKLI .....</b>	<b>45</b>
3.1.	Nodokļu maksātāja pienākums līdzdarboties un pierādīšanas pienākums .....	45
3.2.	Apstrīdēšanas ietvaros neizteiktu argumentu nepieļaujamība tiesvedībā.....	47
3.3.	Tiesas tiesības atcelt administratīvo aktu pilnībā vai daļā.....	47
3.4.	Lēmums par ēkas atzīšanu par vidi degradējošu ir starplēmums .....	50
3.5.	Maksāšanas paziņojuma apstrīdēšanas tiesību nošķiršana no tiesībām prasīt pārmaksāto summu atmaksu.....	50
3.6.	Valsts ieņēmumu dienesta kompetence nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanā.	52
	<b>KOPSAVILKUMS .....</b>	<b>53</b>
	<b>IZMANTOTO AUGSTĀKĀS TIESAS NOLĒMUMU SARAKSTS.....</b>	<b>54</b>

## Ievads

Tiesu prakses apkopojums sagatavots, izmantojot portālā [manas.tiesas.lv](http://manas.tiesas.lv) un Augstākās tiesas mājaslapā pieejamos nolēmumus lietās par nekustamā īpašuma nodokli un iedzīvotāju ienākuma nodokli. Pētījuma mērķis ir sistematizēt juridiski nozīmīgākās Augstākās tiesas judikatūras atziņas lietās par nekustamā īpašuma nodokli un iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Atbilstoši projekta nosacījumiem pētījuma galvenais uzdevums bija atlasīt un analizēt Augstākās tiesas nolēmumus administratīvajās lietās, kuri pieņemti laikā no 2012. līdz 2019. gadam. Nolēmumu meklēšanai izmantota iespēja meklēt frāzes locījumos. Nolēmumu meklēšanā izmantotas frāzes “Par nekustamā īpašuma nodokli” un “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, kas atspoguļo to likumu nosaukumus, kuriem vajadzētu būt pieminētiem attiecīgajās lietās. Šādi meklējot, kopā tika atrasti 537 nolēmumi. No tiem apkopojumā nav izmantoti nolēmumi, kuros 1) pēc būtības nav risinātas nodokļu piemērošanas problēmas un likuma nosaukums pieminēts citā kontekstā, 2) nolēmumi, kuros piemērotās tiesību normas zaudējušas spēku vai grozītas, un tādēļ tajos ietvertajām atziņām var būt nozīme tikai attiecībā uz pagātnes notikumiem; 3) nolēmumi, kuros nav ietvertas nozīmīgas judikatūras atziņas; 4) nolēmumi, kuri atkārtoti citos nolēmumos ietvertās atziņas. Kopumā apkopojumā izmantoti 64 Augstākās tiesas nolēmumi.

Apkopojums izkārtots trīs nodaļās. Pirmajā un otrajā nodaļā grupēta judikatūra attiecīgi par likumā “Par nekustamā īpašuma nodokli” un likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” ietverto normu interpretāciju un piemērošanu. Savukārt trešajā nodaļā apkopoti nolēmumi, kuros analizētas procesuālo normu piemērošanas īpatnības lietās par nekustamā īpašuma nodokli un iedzīvotāju ienākuma nodokli. Nodaļas ir iedalītas apakšnodaļās, lai, izmantojot satura rādītāju, atklātos apkopojuma struktūra un tēmas.

Katru apakšnodaļu veido viena vai vairāku Augstākās tiesas nolēmumos ietverto judikatūras atziņu izklāsts. Pirms nolēmuma izklāsta formulēta tēze, kas apkopojuma sagatavotāja ieskatā visprecīzāk formulē judikatūras atziņu. Pēc tās seko Augstākās tiesas nolēmuma citāti, kuri no pārējā teksta ir atdalīti ar pēdiņām. Augstākās tiesas nolēmumā ietvertā teksta uztveri traucējoša informācija (piemēram, atsauces uz citiem nolēmumiem) vai nebūtisks teksts, ir dzēsts, lietojot kvadrātiņus un daudzpunktus. Nepieciešamības gadījumā pirms vai pēc citāta ir izklāstīti lietas būtiskie faktiskie apstākļi un piemērojamo normu teksts, bet atsevišķos gadījumos – arī nolēmuma kritika.

Kopumā Augstākās tiesas prakse lietās par nekustamā īpašuma nodokli un iedzīvotāju ienākuma nodokli ir stabila un pārlicinoša. Raksturīgi, ka normas, kas regulē dzīvē biežāk sastopamus gadījumus, biežāk interpretētas arī Augstākās tiesas praksē (piemēram, par ienākumu no kapitāla pieauguma nekustamā īpašuma pārdošanas gadījumā vai par nekustamā īpašuma nodokļa subjektu īpašnieku maiņas gadījumā). Tomēr kopumā tiesu prakse šajās lietās ir fragmentāra, jo aptver tikai nedaudzu, dažkārt salīdzinoši specifisku noregulējumu analīzi. Būtiska un nodokļu lietām raksturīga problēma ir tiesību normu biežā mainība – tiesām nereti lietu izskatīšanā ir jāpiemēro normas, kuras sprieduma taisīšanas brīdī jau vairākus gadus ir zaudējušas spēku vai grozītas. Tādēļ arī daļa no judikatūras atziņām jau to

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

radīšanas brīdī ir attiecināmas tikai uz pagātnes notikumiem un zaudējušas nākotnē vērstu aktualitāti. Savukārt vairākos gadījumos grozījumi likumos rada agrāk Augstākās tiesas veiktajam tiesību normas iztulkojumam pretēju noregulējumu. Šādi gadījumi nav daudz, tomēr apkopojumā ir īpaši izcelti. Savukārt dažkārt Augstākās tiesas veiktais neviennozīmīgi formulētu normu iztulkojums zaudē nozīmi tādēļ, ka norma tiek precizēta atbilstoši tiesas atziņām un tās grozītais teksts novērš pārpratumus, kuru dēļ nolēmumā bija nepieciešama plaša argumentācija. Arī šis apkopojums ir izmantojams, pārbaudot, vai attiecīgā atziņa vēl joprojām ir aktuāla. Apkopojumā ietvertu atziņu aktualitāte pēdējo reizi pārbaudīta 2020. gada 30. augustā.

Pētījuma izstrādē ir izmantotas šādas pētnieciskās metodes: vēsturiskā metode, salīdzinošā metode, analītiskā metode, induktīvā metode.

Būtisku ieguldījumu šā apkopojuma sagatavošanā ir veikuši LU Juridiskās fakultātes studenti Sabīne Bogdanova un Edijs Jermacāns, kuru rūpīgais darbs, atlasot apkopojumam izmantojamus nolēmumus, ir pelnījis augstu atzinību.

# 1. PRAKSE LIETĀS PAR NEKUSTAMĀ ĪPAŠUMA NODOKLI

## 1.1. Nekustamā īpašuma nodokļa objekts

### 1.1.1. Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā nostiprināto ziņu nozīme

**Tēze:** Nekustamā īpašuma objekta esību konstatē atbilstoši ziņām Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā, arī tad, ja objekts dabā vairs neeksistē.

Saskaņā ar likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 4. panta 1.<sup>1</sup> daļu “nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanai izmanto Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā reģistrētos datus.” Ja ēka nav reģistrēta Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā vai ir reģistrēta, bet dabā vairs nepastāv (piemēram, nodegusi vai nojaukta), tad arī šādos gadījumos ņem vērā tikai informācijas sistēmā esošos datus.

Likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 7. panta trešās daļas 5. punkts noteic: “nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas pienākums izbeidzas ar nākamo mēnesi pēc tam, kad no Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmas tiek dzēsts ieraksts par attiecīgo nekustamā īpašuma nodokļa objektu.” Augstākā tiesa atzinusi, ka “[..] nav pieļaujams ignorēt skaidru likumdevēja izšķiršanos par to, no kura brīža beidzas nodokļa samaksas pienākums par objektiem, kuri vairs nepastāv. Proti, tas ir nākamais mēnesis pēc tam, kad no Kadastra informācijas sistēmas dzēsts ieraksts par attiecīgo objektu. Šāds risinājums ir saskaņots ar likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 4.panta 1.<sup>1</sup> daļu, kas paredz nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanai izmantot tieši Kadastra informācijas sistēmā reģistrētos datus. Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” un Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma kontekstā nodokļa aprēķināšanas vajadzībām tiek pieņemts, ka Kadastra informācijas sistēmas dati atspoguļo aktuālo nekustamā īpašuma stāvokli. Savukārt par to, vai tas patiešām tā ir, atbildīgs ir īpašuma objekta īpašnieks vai valdītājs, kuram saskaņā ar Nekustamā īpašuma valsts kadastra likuma 13.panta pirmo daļu ir pienākums ierosināt būves noteikšanu, ja nekustamajā īpašumā ir Kadastra informācijas sistēmā neregistrēta būve vai ja Kadastra informācijas sistēmā ir reģistrēta apvidū neesoša būve.”<sup>1</sup> Atziņa izteikta lietā, kurā zemesgabala īpašnieks pašvaldības nodokļu administrācijai bija iesniedzis būvvaldes izziņu, ka būve dabā vairs nepastāv, kaut arī bija reģistrēta Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā.

Šajā kontekstā vairs nav izmantojama Augstākās tiesas 2011. gada 14. oktobra spriedumā lietā Nr. SKA-423/2011 izteiktā atziņa, ka, nosakot nekustamā īpašuma objekta esību, jāņem vērā arī nodokļu maksātāja “ticami pierādījumi, ka nodokļa objekts dabā vairs nepastāv”.<sup>2</sup> Arī kādā citā lietā tiesa vērtējusi, vai Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā reģistrēta, bet vētrā pussagruvusi ēka var būt nekustamā īpašuma nodokļa objekts. Pareizs ir tiesas konstatējums, ka “pamatā ar ēku kā nodokļa objektu tiek saprasta, būvniecības procesam noslēdzoties, radīta būve, kura derīga lietošanai atbilstoši tās funkcijai, proti, dzīvošanai vai citāda veida patvērumam. Tomēr jēdziens ēka nodokļa objekta kontekstā nav saprotams vienīgi šauri, proti, vienīgi kā lietošanai derīga ēka. Arī ēka, kas ir tapšanas, pārveides, nojaukšanas vai sabrukšanas stadijā, var būt ēka nodokļa objekta izpratnē. [..]

<sup>1</sup> Augstākās tiesas 04.04.2018. spriedums lietā Nr. SKA-63/2018, 8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/349657.pdf> ECLI:LV:AT:2018:0404.A420333214.2.S

<sup>2</sup> Augstākās tiesas 14.10.2011. spriedums lietā Nr. SKA-423/2011, 9. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/24406.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

Tādēļ, arī ēkai zaudējot lietošanas kvalitāti atbilstoši tās funkcijai (tai bojājoties, sagražot vai to daļēji nojaucot), nevar secināt, ka tā automātiski zaudē nodokļa objekta statusu.”<sup>3</sup> Taču, ņemot vērā likumā kopš 2014. gada ietvertu nepārprotamo regulējumu par to, ka nekustamā īpašuma objekta noteikšanai ņemama vērā tikai Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā reģistrētā informācija, nedz pašvaldības nodokļu administrācijai, nedz tiesai nav jāņem vērā Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā neregistrēta informācija par objekta esību vai neesību.

**Tēze: Ja nekustamā īpašuma lietošanas mērķis ir jānosaka saskaņā ar ziņām Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā, tad faktiskajai īpašuma lietošanai nav nozīmes.**

Nekustamā īpašuma lietošanas mērķis ir svarīgs gan, lai noteiktu, vai attiecīgais objekts ir apliekams ar nodokli, gan, lai noteiktu, vai tam ir piemērojamas normatīvajos aktos noteiktās samazinātās nodokļa likmes. Ja nekustamā īpašuma lietošanas mērķis saskaņā ar normatīvajiem aktiem tiek noteikts atbilstoši ziņām Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā, tad nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanas kontekstā nav nozīmes šo ziņu neatbilstībai faktiskajai situācijai. Augstākajā tiesā tika skatīta lieta, kurā pieteicējs uzskatīja, ka pašvaldībai, nosakot nodokļa likmi, bija jāņem vērā, ka ēkas faktiski tika izmantotas kā dzīvojamās mājas, savukārt lauksaimniecībā izmantojamā zeme patiesībā esot meža zeme. Turpretim Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā būvju galvenais lietošanas veids ir vairumtirdzniecības un mazumtirdzniecības ēka, būves tips – tirdzniecības ēka, būves nosaukums – veikals, savukārt strīdus zeme atbilstoši datiem ir lauksaimniecības zeme. Augstākā tiesa atzina, ka “tā kā pieteicēja nav aktualizējusi kadastra datus, pašvaldībai nebija jāņem vērā ziņas, uz kurām norāda pieteicēja, kā uz faktisko situāciju.”<sup>4</sup>

Līdzīgas atziņas ir izteiktas lietā, kurā ar pašvaldības saistošajiem noteikumiem noteiktais zemes lietošanas veids neatbilda Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā ietvertajam nekustamā īpašuma lietošanas mērķim. Pašvaldība 2015. gadā pieņēma lēmumu mainīt nekustamā īpašuma lietošanas mērķi. Savukārt pieteicējs vēlējās, lai viņam tiek veikta nekustamā īpašuma nodokļa pārrēķins par pēdējiem trim gadiem, jo šajā laikā pastāvēja neatbilstība starp pašvaldības teritorijas plānojumā noteikto un Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā reģistrēto informāciju. Augstākā tiesa atzina, ka “saskaņā ar likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 3.panta sesto daļu, ja taksācijas gada laikā Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā tiek reģistrētas kadastra datu izmaiņas, aktualizētā kadastrālā vērtība nodokļa aprēķinam tiek piemērota ar nākamo taksācijas gadu. Līdz ar to tiesību norma ierobežo nodokļu samaksas pienākuma pārskatīšanu, proti, Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā veiktās izmaiņas tiek attiecinātas vienīgi uz nākamo nodokļa taksācijas periodu (nākamais kalendārais gads). Turklāt Senāts jau iepriekš ir atzinis, ka no zemes lietošanas mērķa maiņu reglamentējošām tiesību normām neizriet, ka lietošanas mērķi varētu mainīt arī par iepriekšēju periodu (ja vien tā pamatā nav lēmuma atcelšana apstrīdēšanas procesa ietvaros jeb apstrīdama lēmuma atcelšana) [..]. [..] nekustamā īpašuma lietošanas mērķa noteikšanu un maiņu tiesiski nostiprina iestādes lēmums – konstatējošais administratīvais akts. Lai nodrošinātu Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā ierakstīto ziņu aktualitāti, likumdevējs primāri ir noteicis pienākumu nekustamā īpašuma īpašniekam sekot tā īpašumā esošā nekustamā īpašuma atļautās izmantošanas izmaiņām un teritorijas plānojuma grozījumu gadījumā

<sup>3</sup> Augstākās tiesas 29.08.2014. spriedums lietā Nr. SKA-74/2014, 8., 10. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/183549.pdf>

<sup>4</sup> Augstākās tiesas 02.10.2018. spriedums lietā Nr. SKA-95/2018, 7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/363644.pdf> ECLI:LV:AT:2018:1002.A420459713.2.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

ierosināt lietošanas mērķa maiņu. Savukārt, ja taksācijas gada laikā Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā tiek reģistrētas kadastra datu izmaiņas, aktualizētā kadastrālā vērtība nodokļa aprēķinam tiek piemērota ar nākamo taksācijas gadu.”<sup>5</sup>

### 1.1.2. Ēkas vai telpu grupas izmantošana veselības aprūpes vajadzībām

**Tēze: Ja ēka vai telpu grupa tajā tiek izmantota veselības aprūpes vajadzībām, tad nepieciešams konstatēt faktisku veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanu attiecīgajā objektā.**

Ja likums nekustamā īpašuma administrēšanā piešķir nozīmi nekustamā īpašuma izmantošanai, bet no normatīvajiem aktiem par valsts kadastra sistēmu neizriet, ka šāds izmantošanas veids konkrētā situācijā ir jāreģistrē Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā, tad jāņem vērā pierādījumi, kas apliecina nekustamā īpašuma faktisko izmantošanu. Augstākā tiesa izskatīja lietu, kurā bija strīds par to, vai uz ēku ir attiecināms likumā “Par nekustamā īpašuma nodokli” 1. panta otrās daļas 16. punktā noteiktais izņēmums, ka ar nekustamā īpašuma nodokli neapliek ēkas vai to daļas (telpu grupas), kuras izmanto izglītības, veselības, sociālās aprūpes vajadzībām. Pašvaldība uzskatīja, ka ēkā netiek veikta ārstnieciskā darbība, tādēļ šo izņēmumu nepiemēroja. Turpretim tiesa bija konstatējusi, ka persona ir reģistrēta ārstniecības iestāžu reģistrā, ir noslēgusi nomas līgumu ar mērķi strīdus īpašumā sniegt veselības aprūpes pakalpojumus, kā arī faktiski izmanto telpas šim mērķim. Augstākā tiesa atzina: “ja persona ir reģistrēta ārstniecības iestāžu reģistrā un īpašumā vai lietošanā esošu īpašumu izmanto attiecīgajam mērķim, vispārīgi ir pietiekami, lai īpašumu un tā izmantošanu atzītu par atbilstošu likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 16.punktā noteiktajam. Izņēmuma statuss (atbrīvojums no nodokļa) nebūtu jāzaudē tamdēļ, ka attiecīgajā īpašumā tiek veikti remontdarbi, uzlabojumi u.tml., ja pats īpašuma izmantošanas mērķis tiek saglabāts un tādējādi uzlabojumi vai citi atbilstoši pasākumi vērsti uz veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanas iespēju. Tajā pašā laikā nevar izslēgt, ka personas reģistrācija ārstniecības iestāžu reģistrā un nomas līguma noslēgšana par īpašuma izmantošanu veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanai konkrētos apstākļos nav pietiekama likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 16.punkta piemērošanai. Tā tas būtu, ja citi apstākļi liecinātu, ka veselības aprūpes pakalpojumu sniegšana īpašumā faktiski nav bijusi plānota vai šāds mērķis faktiski ir zudis.”<sup>6</sup>

### 1.1.3. Objekta izmantošana saimnieciskajā darbībā

**Tēze: Garāža, kā telpu grupa, kas atrodas zem daudzdzīvokļu ēkas, tiek izmantota saimnieciskajai darbībai, ja saimnieciskā darbība tiek veikta garāžas telpās nevis ar garāžu kā objektu.**

Likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 3. panta pirmās daļas 2. punkts noteic samazinātu nekustamā īpašuma nodokļa likmi “telpu grupām, kuru lietošanas veids ir saistīts ar dzīvošanu (garāžām, autostāvvietām, pagrabiem, noliktavām un saimniecības telpām), ja tās netiek izmantotas saimnieciskās darbības veikšanai”. Augstākā tiesa atzina, ka tas vien, ka garāža pieder komersantam, nenozīmē, ka tā tiek izmantota saimnieciskajā darbībā: “Likuma „Par

<sup>5</sup> Augstākās tiesas 09.12.2019. spriedums lietā Nr. SKA-120/2019, 7., 13. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/396631.pdf> ECLI:LV:AT:2019:1209.A420297315.2.S

<sup>6</sup> Augstākās tiesas 07.07.2017. spriedums lietā Nr. SKA-24/2017, 7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/321296.pdf>



Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

nekustamā īpašuma nodokli” 3.panta devītā daļa noteic, ka nodokļa maksātāja pienākums ir viena mēneša laikā paziņot pašvaldībai, kuras administratīvajā teritorijā atrodas nekustamais īpašums vai tā daļa, par saimnieciskās darbības uzsākšanu un izbeigšanu šā panta pirmās daļas 2.punktā minētajos objektos, kā arī par šo objektu funkcionālās izmantošanas izmaiņām, kuru rezultātā piemērotā nodokļa likme neatbilst šā panta nosacījumiem. Vārdu lietojums „minētajos objektos” norāda uz to, ka nozīme ir tam, ka telpas tiek izmantotas kā vieta, kurā tiek veikta saimnieciskā darbība, nevis kā šīs darbības priekšmets.”<sup>7</sup> Minētajai tēzei ir nozīme gadījumos, kad ar saimniecisko darbību nodarbojas persona, kas nav komersants. Ja telpu grupa pieder komersantam, tad īpaši noteikumi par nekustamā īpašuma nodokļa likmi ietverti likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 3. panta 1.<sup>7</sup> un 1.<sup>8</sup> daļā.

**Tēze: Ja pēc maksājuma paziņojuma spēkā stāšanās pašvaldība konstatē, ka nekustamā īpašuma objekts tiek izmantots saimnieciskajā darbībā, un tādēļ veicams pārrēķins, nodokļa pārrēķins pats par sevi nepārkāpj tiesiskās paļāvības principu.**

Augstākā tiesa izskatīja lietu, kurā kopīpašnieks bija pārsūdzējis lēmumu, ar kuru pašvaldība pārrēķinājusi nekustamā īpašuma nodokli par pēdējiem trim gadiem, jo kopīpašnieks nebija paziņojis pašvaldībai, ka cits kopīpašnieks īpašumu izmanto saimnieciskajā darbībā. Augstākā tiesa atzina, ka šis apstāklis nevar atbrīvot kopīpašnieku no pienākuma maksāt nodokli atbilstoši likmei, kas saskaņā ar normatīvajiem aktiem bija jāmaksā: “Nodoklis ir likumā noteikts obligāts maksājums valsts vai pašvaldības budžetā par noteiktu objektu (ienākumu, īpašumu, darījumu u.tml.). [...] Pienākums maksāt nodokli, tostarp atbilstošu tā likmi, rodas, iestājoties objektīviem, t.i., likumā paredzētiem priekšnoteikumiem. Pieteicēja gadījumā citastarp tie ir – kopīpašuma tiesisko attiecību esība un īpašuma (tā daļas) izmantošana saimnieciskajā darbībā. Subjektīvs apstāklis, proti, kura persona šajā gadījumā nav izpildījusi pienākumu noskaidrot vai paziņot pareizo nodokļa objektu, minēto nevar grozīt, tādēļ tam lietā nav izšķirošas nozīmes. Pastāvot nodokļa objektam, ja vien tiesību normas nenosaka citādi, nodoklis ir aprēķināms un maksājams, neatkarīgi no tā, kādu iemeslu dēļ tas nav aprēķināts un samaksāts uzreiz. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta otrā daļa noteic, ka nodokļu administrācija papildus aprēķina nodokļus saskaņā ar konkrēto nodokļu likumiem, ja, nosakot nodokļu maksājumu apmēru, ir pārkāpti likumi, Ministru kabineta noteikumi vai vietējo pašvaldību saistošie noteikumi, kā arī samazina nodokļa maksājuma apmēru triju gadu laikā no likumā noteiktā maksāšanas termiņa. Ievērojot nodokļa dabu jeb būtību, uz ko norādīts iepriekš, nodoklis nav uztverams kā sods. Pantā lietotā vārdiskā izteiksme „ir pārkāpti” ir tulkojama kā pieļauta neatbilstība tiesību normās regulētajam, nosakot sākotnējo nodokļa apmēru vai nenosakot nodokli vispār. Tādēļ iestāde var labot iepriekš radušos nepareizību nodokļu samaksā un noteikt nodokļu maksātāja pienākumu samaksāt nodokli par iepriekšēju periodu. Līdz ar to, kā pareizi norādījušas tiesas, minētais regulējums nodrošina, ka valsts nezaudē tos nodokļu maksājumus, kuri konkrētā gadījumā kā likumā paredzēti objektīvi ir maksājami. Vienlaikus normā paredzētais trīs gadu termiņš kalpo noteiktībai un skaidrībai nodokļa maksātāja interesēs, tādējādi valstij deklarējot, cik tālu nodokļu tiesiskās attiecības par iepriekšēju periodu var tikt koriģētas pat tad, ja nodokļa samaksas nepareizība bijusi.”<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Augstākās tiesas 07.11.2014. spriedums lietā Nr. SKA-675/2014, 10. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/190763.pdf>

<sup>8</sup> Augstākās tiesas 03.07.2018. spriedums lietā Nr. SKA-109/2018, 6.-7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/358809.pdf> ECLI:LV:AT:2018:0703.A420320914.2.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

#### **1.1.4. Ar nekustamā īpašuma nodokli apliekamie objekti, kuriem piemērojama samazināta nodokļa likme**

**Tēze: Nekustamā īpašuma nodokļa samazināta likme attiecībā uz komersantam piederošu dzīvojamo telpu ir piemērojama tikai tad, ja zemesgrāmatā ir nostiprināts īres (nevis nomas) tiesību līgums.**

Komersantam piederēja dzīvojamās telpas. 2014. gada aprīlī tika nostiprinātas dzīvojamo telpu nomas tiesības uz dzīvojamo telpu. Komersants prasīja noteikt atbilstošu nekustamā īpašuma nodokļa likmi samazinātā apmērā. Iestāde un tiesa atzina, ka komersantam nav tiesību uz samazinātu nekustamā īpašuma nodokļa likmi, jo zemesgrāmatā bija nostiprināts nomas, nevis īres tiesību līgums. Likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 3. panta 1.<sup>7</sup> daļa noteic, ka samazinātā nodokļa likme ir “piemērojama šā panta pirmās daļas 2.punktā noteiktajiem komersanta īpašumā esošiem objektiem, ja tie ir izīrēti dzīvošanai, no nākamā mēneša pēc īres tiesību nostiprināšanas zemesgrāmatā.” Augstākā tiesa atzina, ka nedz nodokļu administrācijai, nedz tiesai nav jāvērtē zemesgrāmatā reģistrētā nomas līguma būtība un saturiskā atbilstība īres līgumam: “[..] ar likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 3.panta 1.<sup>7</sup>daļas ieviešanu likumdevējs ir vēlējis veicināt īres tirgus attīstību. Tajā pašā laikā īres tiesību nostiprināšanai zemesgrāmatā likumdevējs arī piešķīris nozīmi, pieļaujot gadījumus, ka nodokļa likme netiek samazināta, ja īres tiesības nav nostiprinātas zemesgrāmatā vai ja dzēsts zemesgrāmatas nostiprinājums par īres tiesībām, izbeidzies zemesgrāmatā nostiprinātais īres tiesību termiņš, izbeidzies noslēgtais īres līgums. Turklāt tiesību nostiprinājums zemesgrāmatā paredzēts arī citiem mērķiem, piemēram, lai nodrošinātu īres tiesību spēkā esību pret trešajām personām, izvairītos no fiktīvu īres līgumu izmantošanas samazinātas nodokļu likmes piemērošanai, lai nodrošinātu elektronisku paziņošanu pašvaldībām. [..] Ņemot vērā, ka īres tiesības nebija nostiprinātas zemesgrāmatā, domei nebija jāvērtē pieteicējas noslēgtais nomas līgums pēc būtības.”<sup>9</sup>

**Tēze: Samazināta nodokļa likme personām, kuras nekustamajā īpašumā deklarējušas dzīvesvietu, ir pieļaujama prasība un nav pretrunā ar Satversmē noteiktajām cilvēka pamattiesībām.**

Vairākas pašvaldības samazinātu nekustamā īpašuma nodokļa likmi ir noteikušas tādām dzīvojamām ēkām, kurās kāda persona ir deklarējusi dzīvesvietu. Savukārt vairākās lietās pieteicēji centušies argumentēt, ka šāds noteikums ierobežojot tiesības izvēlēties dzīvesvietu, esot nevienlīdzīgs vai nesamērīgi ierobežojot tiesības uz īpašumu. Augstākā tiesa ir atzinusi, ka, ciktāl pašvaldība ievēro likumā noteiktos ierobežojumus, samazināta nekustamā īpašuma nodokļa likme objektiem, kuros ir deklarēta dzīvesvieta, ir pieļaujama. Piemēram, lietā, kurā pieteicējs faktiski dzīvoja Rīgas pilsētas pašvaldībā un attiecīgajā objektā bija deklarējis papildus adresi, bet deklarētā dzīvesvieta bija citā pašvaldībā, Augstākā tiesa norādīja: “No saistošo noteikumu paskaidrojuma raksta izriet, ka samazinātās nodokļa likmes noteikšana Rīgā deklarētajām fiziskajām personām ir saistīta gan ar atbildīgas budžeta plānošanas principu, gan ar teritorijas attīstības un sakārtošanas principu (likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 3.<sup>1</sup>panta pirmās daļas 3.punkts un otrās daļas 2.punkts). Pašvaldība saņem iedzīvotāju ienākuma nodokli no tām personām, kuras ir deklarējušas savu dzīvesvietu Rīgā, tāpēc šīm personām tika noteikta samazināta nekustamā īpašuma nodokļa likme. Tās personas, kuru dzīvesvieta ir deklarēta citā pašvaldībā, maksā tikai nekustamā īpašuma nodokli, bet vienlaikus saņem pašvaldības pakalpojumus, kas saistīti ar nekustamā īpašuma uzturēšanu. Tādēļ arī šīm personām ir saglabāta valsts noteiktā maksimālā nekustamā īpašuma nodokļa likme. Papildus norādāms, ka Senāts jau iepriekš ir atzinis, ka, ja personai ir attiecīga

<sup>9</sup> Augstākās tiesas 12.04.2018. spriedums lietā Nr. SKA-105/2018, 9. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/351209.pdf> ECLI:LV:AT:2018:0412.A420408014.2.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

saikne ar vairākām pašvaldībām, un pastāv izvēles iespēja, kurā no tām deklarēt savu patstāvīgo dzīvesvietu, tā ir pašas personas izšķiršanās, kā rīkoties tai ir izdevīgāk. Tomēr tajā nav saskatāms ierobežojums brīvi izvēlēties dzīvesvietu [...] vai personas tiesību uz nekustamo īpašumu ierobežojums [...]. Līdz ar to arī izskatāmajā lietā nav konstatējama saistošo noteikumu 5.punkta neatbilstība Satversmes 105.pantam.”<sup>10</sup>

### **1.1.5. Nodokļa nepiemērošana ēkām, kuras izmanto no valsts budžeta finansētas iestādes**

**Tēze: Norma, kas paredz atbrīvojumu no nekustamā īpašuma nodokļa ēkām vai to daļām (telpu grupas), kuras izmanto no valsts budžeta finansētās iestādes, interpretējama saskaņā ar likumā “Par budžeta un finanšu vadību” lietoto terminu “budžeta iestāde” nevis terminu “budžeta finansētās institūcijas”.**

Šī tēze izriet no lietas, kurā valsts kapitālsabiedrība, kura finansējumu daļēji saņem arī no valsts budžeta, iebilda par tai aprēķināto nekustamā īpašuma nodokli. Augstākā tiesa atzina: “[...]ja pieņemtu pieteicējas viedokli, ka ar likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrajā daļā 15.punktā ietvertu jēdzienu „no valsts budžeta finansētās iestādes” jāsaprot „budžeta finansētas institūcijas”, tad atbilstoši Likuma par budžetu un finanšu vadību 1.nodaļā ietvertajam terminu skaidrojuma tās būtu ne tikai budžeta iestādes, bet arī no valsts budžeta daļēji finansētas atvasinātas publiskas personas, visi pilnīgi vai daļēji tieši no valsts budžeta finansēti komersanti, biedrības vai nodibinājumi. Taču no likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” normām, skatot tās kopsakarā, nebūt neizriet, ka tāpēc vien, ka komersants tiek daļēji finansēts no valsts budžeta, tam nebūtu jāmaksā nekustamā īpašuma nodoklis. Tāpat arī biedrības un nodibinājumi, ja tie nodarbojas ar saimniecisko darbību, atbilstoši likumam maksā nekustamā īpašuma nodokli.”<sup>11</sup>

## **1.2. Nekustamā īpašuma nodokļa subjekts**

### **1.2.1. Zemesgrāmatu ierakstu nozīme, nosakot nodokļa subjektu**

**Tēze: Pienākums maksāt nekustamā īpašuma nodokli ir personai, kura kā īpašnieks ir ierakstīta zemesgrāmatā; šķēršļi īpašuma tiesību izmantošanā nav ņemami vērā, nosakot nekustamā īpašuma nodokļa subjektu.**

“Saskaņā ar likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 2.panta pirmo daļu nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas pienākums ir nekustamā īpašuma īpašniekam. Minētā likuma 2.panta otrā daļa noteic, ka par nekustamā īpašuma īpašnieku uzskatāma persona, kuras īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu nostiprinātas zemesgrāmatā. Apgabaltiesa pamatoti konstatējusi, ka atbilstoši zemesgrāmatas ierakstiem pieteicējai nekustamā īpašuma, kurš saistīts ar strīdus nomāto zemesgabalu, īpašuma tiesības izbeidzās 2012.gada 27.martā. Līdz ar to apgabaltiesa pamatoti atzinusi, ka pieteicējai bija pienākums maksāt nekustamā īpašuma nodokli par laiku no 2012.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.martam. Tas vien, ka pret personai piederošo nekustamo īpašumu ir vērstas zvērināta tiesu izpildītāja piespiedu izpildes

<sup>10</sup> Augstākās tiesas 30.10.2019. spriedums lietā Nr. SKA-405/2019, 7.-8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/393699.pdf> ECLI:LV:AT:2019:1030.A420259216.6.S

<sup>11</sup> Augstākās tiesas 28.03.2013. spriedums lietā Nr. SKA-23/2013, 8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/128590.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

darbības, nedod pamatu pārskatīt nekustamā īpašuma nodokļa samaksas pienākumu par attiecīgo īpašumu.”<sup>12</sup>

**Tēze: Maksāšanas paziņojumu, kurš sagatavots atbilstoši ierakstiem zemesgrāmatā, nav pamata pārskatīt tikai tādēļ, ka vēlāk zemesgrāmatu ierakstu pamatā esošie darījumi atzīti par spēkā neesošiem.**

“Saskaņā ar likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 2.panta pirmo daļu nekustamā īpašuma nodokli maksā Latvijas vai ārvalstu fiziskās un juridiskās personas un uz līguma vai citādas vienošanās pamata izveidotas šādu personu grupas vai to pārstāvji, kuru īpašumā vai tiesiskā valdījumā ir nekustamais īpašums. Minētā panta otrā daļa noteic: par nekustamā īpašuma īpašnieku šā likuma izpratnē uzskatāma persona, kuras īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu ir nostiprinātas zemesgrāmatā vai kurai piederošais nekustamais īpašums (ēkas un inženierbūves) līdz Zemesgrāmatu likuma spēka atjaunošanai ir reģistrēts pašvaldībā vai Valsts zemes dienestā. Tātad likumdevējs par nekustamā īpašuma nodokļa maksātājiem vispārīgi ir noteicis personas, kuru īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu ir nostiprinātas zemesgrāmatā. Šī izšķiršanās ir jārespektē. Tādējādi citi apstākļi, piemēram, tiesiska darījuma noslēgšana par īpašuma atsavināšanu vai īpašuma pirkuma līguma atzīšana par spēkā neesošu no noslēgšanas brīža, nav nozīmīgi likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” piemērošanā. Augstākā tiesa arī iepriekš uzsvērusi tieši zemesgrāmatas ieraksta nozīmi iepretim jautājumam par īpašuma pirkuma līguma spēkā esību [...]. Ievērojot minēto, apstākļi, ka nekustamā īpašuma pirkuma līgums ir atzīts par spēkā neesošu no noslēgšanas brīža, vispārīgi neļauj pārskatīt nekustamā īpašuma nodokļa samaksas pienākumu par attiecīgo īpašumu, ja personas īpašuma tiesības bija reģistrētas zemesgrāmatā.”<sup>13</sup>

### 1.2.2. Nekustamā īpašuma nodokļa subjekts kopīpašuma gadījumā

**Tēze: Ja nekustamais īpašums ir kopīpašums, tad nosakot nekustamā īpašuma nodokļa apmēru kopīpašniekiem jāņem vērā tikai kopīpašnieka domājamās daļas, nevis kopīpašnieku vienošanās par kopīpašuma lietošanu.**

Likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 2. panta ceturtdaļa noteic: “Nekustamā īpašuma nodokli par nekustamo īpašumu, kas uz kopīpašuma tiesību pamata pieder vairākām personām vai atrodas kopvaldījumā, maksā katrs kopīpašnieks (kopvaldītājs) atbilstoši savai domājamai daļai kopīpašumā (kopvaldījumā).” Augstākā tiesa, interpretējot šo tiesību normu, konstatēja, ka “tiesību norma izteikta šādā redakcijā ar Saeimā 2011.gada 15.decembrī pieņemtiem grozījumiem likumā, kas stājās spēkā 2012.gada 1.janvārī. Šo grozījumu likumprojekta anotācijā norādīts, ka pastāv mēģinājumi no atsevišķu kopīpašnieku puses interpretēt minēto normu pretēji tās būtībai, mēģinot panākt, ka nodoklis būtu jāmaksā nevis atbilstoši reģistrētajām kopīpašuma domājamām daļām, bet gan atbilstoši kopīpašnieku reģistrētai kopīpašuma lietošanas kārtībai. Civillikuma 1071.pantā noteikts, ka uz kopējo lietu gulošās nastas, apgrūtinājumi un lietas uzturēšanai vajadzīgie izdevumi jānes kopīpašniekiem samērīgi ar viņu daļām. Likuma 2.panta ceturtdaļa nosaka, kā piemērojama Civillikuma 1071.panta vispārīgā kārtība attiecībā uz nekustamā īpašuma nodokļa maksātājiem par nekustamo īpašumu, kas uz kopīpašuma tiesību pamata pieder vairākām personām. Proti, nekustamā īpašuma nodokli maksā katrs kopīpašnieks atbilstoši savai daļai kopīpašumā, neatkarīgi no tā, kādu kopīpašuma daļu lieto katrs kopīpašnieks. Neraugoties uz lietošanas

<sup>12</sup> Augstākās tiesas 31.10.2019. spriedums lietā Nr. SKA-81/2019, 8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/393724.pdf> ECLI:LV:AT:2019:1031.A420141215.2.S

<sup>13</sup> Augstākās tiesas 11.10.2016. spriedums lietā Nr. SKA-278/2016, 8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/283038.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

kārtības rezultātā radušos situāciju, kad katrs no kopīpašniekiem lieto kādu kopīpašuma objekta daļu kā pilnīgi patstāvīgu lietu, katram no viņiem joprojām īpašuma tiesības ir vienīgi uz domājamo daļu kopīpašumā kā uz bezķermenisku lietu, līdz ar to nodokļa aprēķins samērojams ar kopīpašnieka domājamo daļu kopīpašumā. Tādēļ, lai novērstu normas atšķirīgu interpretāciju un piemērošanu, kā arī turpmākas tiesvedības jautājumā par nekustamā īpašuma nodokļa aprēķinu par kopīpašumā esošo nekustamo īpašumu, nepieciešams nepārprotami precizēt minēto likuma normu, nosakot, ka nodoklis maksājams tikai atbilstoši kopīpašnieka domājamai daļai kopīpašumā (grozījumu likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli”, kas stājās spēkā 2012.gada 1.janvārī, likumprojekta anotācija [www.saeima.lv](http://www.saeima.lv)). No šāda satura likumprojekta anotācijas izriet likumdevēja mērķis ar grozījumiem likumā precizēt, ka, maksājot nekustamā īpašuma nodokli par kopīpašumu, katra kopīpašnieka daļa nosakāma atbilstoši īpašumā esošajām domājamām daļām, neņemot vērā arī reģistrētu kopīpašuma lietošanas kārtību. Tādējādi kopš 2012.gada 1.janvāra, kad stājās spēkā šie grozījumi, kopīpašuma lietošanas kārtībai vairs nav atzīstama ietekme uz nekustamā īpašuma nodokļa aprēķināšanas kārtību arī tad, ja vienošanās reģistrēta zemesgrāmatā.”<sup>14</sup>

### **1.2.3. Nekustamā īpašuma nodokļa subjekts privatizējamām daudzdzīvokļu dzīvojamām mājām**

**Tēze: Apstākļi, ka zemesgrāmatā kā privatizējamās daudzdzīvokļu dzīvojamās mājas īpašnieks ir norādīts arī pašvaldība, nenozīmē, ka konkrētā dzīvokļa īpašniekam nav jāmaksā nekustamā īpašuma nodoklis.**

Augstākā tiesa ir sniegusi arī citās lietās izmantojamu skaidrojumu par to, kādēļ attiecībā uz privatizācijai nodotajām daudzdzīvokļu dzīvojamām mājām, kurās privatizācija vēl nav noslēgusies, varēja veidoties situācija, kad ēka pieder pašvaldībai, bet domājamās daļas no tās – dzīvokļu īpašniekiem:

“Jāņem vērā, ka daudzdzīvokļu māju privatizācijas rezultātā iegūtais nekustamais īpašums pēc savas tiesiskās dabas ir īpatnējs un atšķirīgs no parastiem patstāvīgiem nekustamiem īpašumiem vai kopīpašumiem. Tā kā daudzdzīvokļu māja nav pilnībā sadalāma atsevišķos īpašumos, ir izmantots risinājums, atbilstoši kuram patstāvīgo īpašumu (dzīvokļa īpašumu) veido gan atsevišķais īpašums (dzīvoklis), gan kopīpašumā esoša daļa – daudzdzīvokļu mājas daļa, kura nav dalāma, jo funkcionāli kalpo visiem dzīvokļu īpašniekiem (Dzīvokļa īpašuma likuma 3. un 4.pants), un tādējādi katram īpašniekam atšķirībā no atsevišķā īpašuma tiek izteikta domājamās daļās. Savukārt dzīvokļa īpašums, kas ietver abus minētos elementus, ir atzīts par tiesiski nodalītu patstāvīgu nekustamo īpašumu (Dzīvokļa īpašuma likuma 2.panta pirmā daļa). Tādēļ kopīpašuma domājamā daļa [...] nav nodalāma no atsevišķā īpašuma (dzīvokļa), un līdz ar to vienīgi abi elementi kopā veido pieteicēja īpašumu. Šāda rakstura īpašums tiek veidots privatizācijas gaitā. Proti, atbilstoši likumam „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” pašvaldība (vai citā gadījumā – valsts) ieraksta šo daudzdzīvokļu māju kā nedalītu objektu zemesgrāmatā un nostiprina uz to savas īpašuma tiesības. Kā tas atspoguļojas arī zemesgrāmatā konkrētajā gadījumā, pašvaldība ir šā īpašuma kā viena vesela, t.i., nedalīta objekta īpašniece. Vienlaikus, lai varētu notikt privatizācija, un tās rezultātā īpašuma tiesības iegūt privatizācijas subjekti, ir sagatavots šī nekustamā īpašuma sadalījums patstāvīgos nekustamos īpašumos – dzīvokļa īpašumos. Pašvaldība nenostiprina savas īpašuma tiesības uz dzīvokļa īpašumiem, bet, kā jau norādīts, uz visu dzīvojamo māju

<sup>14</sup> Sk., piem., Augstākās tiesas 2018. gada 15. oktobra spriedumu lietā Nr. SKA-110/2018, 7.-8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/364799.pdf>  
ECLI:LV:AT:2018:1015.A420323614.2.S

kopumā, zemesgrāmatā uzrādot, ka tai piederošā daļa ir viena vesela. Savukārt dzīvokļu pircēji īpašuma tiesības iegūst uz dzīvokļa īpašumiem atbilstoši noteiktajam sadalījumam dzīvokļa īpašumos, kas, kā jau norādīts, sastāv no dzīvokļa (atsevišķā īpašuma) un domājamām daļām. Atbilstoši minētajam īpašuma ieguvējs savas tiesības nostiprina zemesgrāmatā. Tomēr arī uz dzīvokļa īpašumiem, lai arī tie katrs daļēji ietver domājamās daļas, to ieguvējiem tiesības tiek nostiprinātas, zemesgrāmatā to uzrādot kā vienu veselu daļu. Likumā „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” attiecībā uz īpašuma ieguvēju tas noregulēts šādi: saskaņā ar 48.pantu par privatizētā objekta īpašnieku atzīstams tas, kas par tādu ierakstīts zemesgrāmatā; privatizētais objekts reģistrējams un īpašuma tiesības nostiprināmas zemesgrāmatā Zemesgrāmatu likumā un likumā „Par nekustamā īpašuma ierakstīšanu zemesgrāmatā” noteiktajā kārtībā; nostiprinot īpašuma tiesības uz dzīvokli, vienlaikus norādāma kopīpašuma domājamā daļa; īpašuma tiesības nostiprināmas uz noslēgtā pirkuma līguma pamata. Tādējādi, tā kā pašvaldības īpašuma tiesības jau sākotnēji nav tikušas nostiprinātas atsevišķi uz dzīvokļa īpašumiem, pēc katra privatizācijas līguma noslēgšanas un ieguvēja īpašuma tiesību nostiprināšanas uz katru dzīvokļa īpašumu kā patstāvīgu nekustamo īpašumu pašvaldībai tās šādā veidā uz kādu daļu arī nav iespējams izbeigt. Tādēļ izveidojas situācija, kurā vienlaikus ir nostiprinātas pašvaldības tiesības uz visu īpašumu kopumā un dzīvokļu īpašniekiem uz viņu privatizētajiem objektiem – dzīvokļa īpašumiem. Veikt ierakstu par pašvaldības tiesību izbeigšanu ir iespējams tad, kad uz visiem dzīvokļu īpašumiem, tādējādi arī uz visu dzīvojamo māju kopumā, ir ieraksti par jauniem īpašniekiem, kā arī tad, ja arī pašvaldība savas īpašuma tiesības nostiprina uz atlikušajiem dzīvokļa īpašumiem. Dzīvokļa īpašuma tiesību reģistrēšana zemesgrāmatā ir atkarīga vienīgi no katra īpašnieka rīcības. Līdz ar to var izveidoties situācija, kad daļa dzīvokļa īpašumu ir reģistrēti zemesgrāmatā, bet daļa nav, kas tālāk noved pie tā, ka arī attiecībā uz pašvaldības īpašuma tiesībām zemesgrāmatā nav veiktas izmaiņas. Tomēr tas šajā gadījumā nevar radīt strīdu par to, kurš ir uzskatāms par konkrētā dzīvokļa īpašuma īpašnieku, un tādēļ nekādi neietekmē dzīvokļa īpašuma īpašnieka pienākumu maksāt nekustamā īpašuma nodokli.”<sup>15</sup>

#### 1.2.4. Nodokļa subjekts īpašnieka maiņas gadījumā

**Tēze:** Ja taksācijas gadā tiek atsavināta lauksaimniecībā izmantojamā zeme, tad pienākums maksāt nekustamā īpašuma nodokli un tā papildlikmi par neapstrādātu lauksaimniecībā izmantojamo zemi attiecīgajā taksācijas gadā ir nekustamā īpašuma atsavinātājam neatkarīgi no tā, vai viņam bija vai nebija iespējams ietekmēt zemes apstrādāšanu.

Augstākā tiesa jau 2014. gadā atzina, ka papildlikmi par neapstrādāto lauksaimniecības zemi maksā nekustamā īpašuma iepriekšējais īpašnieks taksācijas gadā, kaut arī maksāšanas paziņojums par papildlikmi tiek pieņemts nākamajā taksācijas gadā. “To, vai lauksaimniecībā izmantojamā zeme taksācijas gadā netika apstrādāta, pēc likumdevēja priekšstata var konstatēt attiecīgā taksācijas gada rudenī, un tāpēc likuma 6.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļa maksāšanas paziņojuma nosūtīšanas termiņš par neapstrādātu lauksaimniecībā izmantojamo zemi ir nākamā taksācijas gada 15.februāris. Tātad likumdevējs ir paredzējis, ka gadījumā, ja atklājas, ka lauksaimniecībā izmantojamā zeme nav tikusi apstrādāta taksācijas gadā un pastāv cits nodokļa objekts (nevis zeme, bet neapstrādāta lauksaimniecībā izmantotā zeme), nodokļa administrācija var labot iepriekšējā taksācijas gada nodokļa aprēķinu. Likums arī noteic šāda grozījuma izdarīšanas un paziņošanas termiņus. Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 7.panta trešā daļa noteic, ka nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas

<sup>15</sup> Augstākās tiesas 03.07.2018. spriedums lietā Nr. SKA-83/2018, 6. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/358695.pdf> ECLI:LV:AT:2018:0703.A420330714.2.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

pienākums izbeidzas ar nākamo taksācijas gadu pēc īpašuma tiesību vai valdījuma tiesību izbeigšanās. Tas sasaucas ar likuma 3.panta otro daļu, kas noteic, ka nodokļa taksācijas periods ir kalendārais gads, un 9.panta trešo daļu, kas noteic, ka gadījumā, ja īpašums tiek atsavināts, tad nodoklis maksājams par pilnu taksācijas gadu, kurā veikta īpašnieka maiņa.”<sup>16</sup>

Tomēr šī sprieduma beigās arī tika izteikta tēze, ka “pienākums maksāt nekustamā īpašuma nodokli par neapstrādātu lauksaimniecības zemi gulstas uz tādu nodokļa maksātāju, no kura varas bija atkarīgs, vai lauksaimniecības zeme taksācijas gadā ir tikusi apstrādāta vai nē. Pretējā gadījumā tas nebūtu taisnīgi pret tādu nodokļa maksātāju, kura rīcība vairs nebija pamatā nodokļa aprēķina labošanai.”<sup>17</sup> Šo tēzi Satversmes tiesa spriedumā lietā Nr. 2018-04-01 atzina par nepamatotu, un likuma regulējumu, kas pienākumu maksāt nekustamā īpašuma nodokli un tā papildlikmi par neapstrādātu lauksaimniecības zemi uzliek personai, kas bija nekustamā īpašuma īpašnieks taksācijas gada 1. janvārī – par atbilstošu Satversmei. Tādēļ arī Augstākā tiesa 2018. gadā atbilstoši Satversmes tiesas spriedumam sniedza šādu tiesību normu interpretāciju attiecībā uz subjektu, kam ir pienākums maksāt nekustamā īpašuma nodokli par neapstrādātu lauksaimniecības zemi, ja taksācijas gada laikā mainās zemes īpašnieki:

“Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 7.panta pirmā un trešā daļa noteic vispārīgo kārtību, ka nodokļa maksāšanas pienākums sākas ar nākamo taksācijas gadu pēc īpašuma tiesību iegūšanas un izbeidzas ar nākamo gadu pēc īpašuma tiesību izbeigšanās, kā arī noteic atsevišķus izņēmumus no tās. Atbilstoši likuma 3.panta otrajai daļai taksācijas gads ir kalendārais gads. Tādējādi nekustamā īpašuma atsavināšanas gadījumā, ja nepastāv likuma 7.pantā norādītie izņēmuma gadījumi (un par to nepastāvēšanu lietā nav strīda), nekustamā īpašuma pārdevējam ir pienākums samaksāt nodokli par laiku līdz atsavināšanas gada beigām (31.decembrim), savukārt tā pircējam nodoklis jāmaksā par laiku no nākamā gada 1.janvāra. Šāda kārtība nozīmē, ka ne vienmēr par nodokļa samaksu atbildīgā persona būs tā brīža nekustamā īpašuma īpašnieks, jo nodokļu maksāšanas pienākums laikā parasti pārsniedz īpašuma tiesību laiku. Likuma 7.pants nenošķir nodokļa pamatlikmes un tā papildlikmes maksāšanas pienākumu, un tajā noteiktā pienākuma rašanās un izbeigšanās kārtība (laiks) attiecas arī uz papildlikmi par neapstrādātu lauksaimniecības zemi. Proti, nekustamā īpašuma atsavināšanas gadījumā pārdevējs ir atbildīgs gan par nodokļa pamatlikmes, gan papildlikmes samaksu, ciktāl tās maksājamas par to gadu, kurā notikusi īpašnieku maiņa. [...] Tādējādi secināms, ka likumdevējs par papildlikmes maksātāju atzīst to personu, kurai bija nodokļa maksāšanas pienākums gadā, kurā lauksaimniecības zeme netika apstrādāta, un nekustamā īpašuma atsavināšanas gadījumā tas ir šīs zemes pārdevējs.”<sup>18</sup>

**Tēze: Noteikums, ka vēršot piedziņu uz nekustamo īpašumu, īpašuma tiesību ieguvējs nekustamā īpašuma nodokli maksā, sākot ar nākamo mēnesi pēc tam, kad stājies spēkā tiesas nolēmums, ar kuru apstiprināta nekustamā īpašuma izsole, neattiecas uz īpašuma iegūšanu labprātīgas izsoles rezultātā.**

Likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 7. panta pirmā daļa noteic pamatprincipu, ka nekustamā īpašuma nodokli sāk maksāt ar nākamo taksācijas gadu pēc īpašuma tiesību vai valdījuma tiesību rašanās. Tomēr šā panta pirmās daļas 1. punktā ir nostiprināts viens no vairākiem izņēmumiem: “ja īpašumu atsavina, veicot maksātnespējas procesu vai vēršot piedziņu uz nekustamo īpašumu, īpašuma tiesību ieguvējs nekustamā īpašuma nodokli maksā,

<sup>16</sup> Augstākās tiesas 19.05.2014. spriedums lietā Nr. SKA-502/2014, 8.-9. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/160159.pdf>

<sup>17</sup> Turpat, 11. punkts.

<sup>18</sup> Augstākās tiesas 30.11.2018. spriedums lietā Nr. SKA-16/2018, 7.-8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/160159.pdf> ECLI:LV:AT:2018:1130.A420342413.3.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

sākot ar nākamo mēnesi pēc tam, kad stājies spēkā tiesas nolēmums, ar kuru apstiprināta nekustamā īpašuma izsole”.

Augstākā tiesa atzina, ka minētais izņēmums nav attiecināms uz gadījumu, kad nekustamā īpašuma jaunais ieguvējs īpašumu ieguvis tādas izsoles rezultātā, kura notikusi pēc ķīlas ņēmēja pieteikuma: “No minētā izņēmuma vispārējā rakstura un sekām secināms, ka norma noteic izņēmuma gadījumus, kuros nav piemēroti atlikt nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas pienākuma pāreju jeb nodokļa maksātāja maiņu uz nākamā kalendārā gada sākumu, bet tai jānotiek agrāk. Tātad šos izņēmumus raksturo nepieciešamība ātrāk izbeigt iepriekšējā nodokļa maksātāja pienākumu un noteikt to jaunajam maksātājam. Nav saskatāms racionāls pamats paātrināt nodokļa maksāšanas pienākuma iestāšanos jaunajam maksātājam, tādēļ secināms, ka norma aizsargā tieši iepriekšējā nodokļa maksātāja interesi īpašos gadījumos nemaksāt nodokli pārmērīgi ilgi pēc īpašuma vai valdījuma tiesību faktiskās izbeigšanās. No normā konkrēti minētajiem gadījumiem (atsavināšana sakarā ar maksātnespējas procesu vai vērsot piedziņu bezstrīdus kārtībā) var secināt, ka likumdevējs nepieciešamību ātrāk izbeigt iepriekšējā nodokļa maksātāja pienākumu maksāt nodokli saistījis ar apstākli, ka īpašums nav atsavināts labprātīgi, bet gan piespiedu kārtā izsolē, kas notikusi sakarā ar pastāvošām būtiskām finansiālām grūtībām. Šāds secinājums atbilst arī likumprojekta, ar kuru 2011.gadā pantā izdarīti grozījumi, anotācijā norādītajam šā izņēmuma ietveršanas pamatam, proti, ir gadījumi, kad nosacījums par nodokļa maksāšanas pienākuma izbeigšanos ar nākamo taksācijas gadu rada problēmas, piemēram, kad nekustamais īpašums atsavināts piespiedu ceļā (likumprojekta „Grozījumi likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli”” (grozījumi stājušies spēkā 2011.gada 1.janvārī) anotācijas 4.punkts).[..]

Nav strīda, ka izskatāmajā lietā pieteicējs ieguvis nekustamo īpašumu labprātīgas izsoles rezultātā (Civilprocesa likuma 49.nodaļa). Lai arī konkrēto pieteikumu par īpašuma labprātīgu pārdošanu izsolē tiesas ceļā iesniedza nevis tā iepriekšējā īpašniece, bet ķīlas ņēmējs, tas nemaina saistības labprātīgo raksturu, pielīgstot ķīlas ņēmējam tiesības pārdot ieķīlāto īpašumu par brīvu cenu. Ņemams vērā, ka atšķirībā no saistību bezstrīdus piespiedu izpildes (Civilprocesa likuma 50.nodaļa) nekustamā īpašuma īpašnieks pats apzināti piekrit šādam saistības nodrošinājumam un tādēļ tam jāreķinās ar saistību neizpildes sekām. Līdz ar to, lai arī grūti iedomājams, ka īpašuma atsavināšana atbilstu tā īpašnieka vēlmēm, no tiesību viedokļa īpašuma atsavināšana Civilprocesa likuma 49.nodaļas kārtībā kopumā nav uzskatāma par piespiedu, bet gan labprātīgu īpašuma atsavināšanu.”<sup>19</sup>

**Tēze: Lēmums, ar kuru pašvaldība mantojuma tiesībās apstiprināto personu atzīst par mantojuma atstājēja tiesību pārņēmēju saistībā ar nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas pienākumu, kas radies līdz mantojuma atklāšanās brīdim, ir procesuāls lēmums un nav pārsūdzams.**

Augstākās tiesas praksē vairākkārt atzīts, ka nekustamā īpašuma mantinieka pienākums maksāt līdz mantojuma atklāšanās brīdim noteikto nekustamā īpašuma nodokli izriet no lēmuma, ar kuru viņš apstiprināts mantojuma tiesībās, nevis no procesuālā lēmuma, ar kuru mantojuma atstājējs aizstāts ar mantinieku. Tādēļ šis lēmums nerada jaunas, iepriekš nebijušas tiesiskās sekas, bet tikai tās fiksē administratīvā procesa vajadzībām.

“Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 25.panta pirmās daļas 3.punkts un trešā daļa noteic, ka nekustamā īpašuma nodokļu parādu, kā arī nokavējuma naudas un soda naudas attiecīgā pašvaldība fiziskajai personai – nodokļu maksātājam – dzēs viņa nāves gadījumā, ja nav iespējams no mantiniekiem piedzīt nodokļu parādu, kā arī ar tiem saistītās soda naudas,

<sup>19</sup> Augstākās tiesas 30.10.2017. spriedums lietā Nr. SKA-281/2017, 9., 12. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/333352.pdf> ECLI:LV:AT:2017:1030.A420232114.1.S



nokavējuma naudas. Atbilstoši Civillikuma 711.pantam mantinieks, kas pieņēmis mantojumu ar inventāra tiesību, atbild par mantojuma atstājēja parādiem un citiem prasījumiem pret to tikai šā mantojuma apmērā, un bez tam viņam ir tiesība atvilkt no tā vajadzīgās summas mantojuma atstājēja apbedīšanai, inventāra sastādīšanai un citiem tiesu izdevumiem. Viņa paša prasījumi neizbeidzas, bet tie nolīdzināmi no mantojuma pēc to priekšrocībām. Tādējādi, lai pieteicēja varētu tikt atbrīvota no nekustamā īpašuma nodokļa maksājumiem, kas aprēķināti par mantoto īpašumu, ir jākonstatē, ka šie maksājumi pārsniedz mantojuma apmēru. Šāds apstāklis nav konstatējams brīdī, kad iestāde bijušo īpašnieku aizstājusi ar personu, kura pieņēmusi mantojumu, jo šis iestādes lēmums izriet vienīgi no mantojuma pieņemšanas fakta kā tāda. Arī nodokļa maksājums par periodu pēc mantojuma atklāšanās, pirms pieteicēja mantojumu pieņēmusi, balstās mantojuma pieņemšanas faktā un īpašuma tiesību nepārtrauktības principā. Proti, lai arī mantinieks mantojumu faktiski iegūst tikai pēc noteiktu juridisku procedūru noslēgšanās, īpašuma tiesības uz to ir uzskatāmas par iegūtām no mantojuma atklāšanās brīža (Civillikuma 1034.pants, kas noteic, ka ar īpašnieka nāvi īpašuma tiesība pāriet uz viņa mantiniekiem). [..] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.pantā ir regulēta nokavēto nodokļu maksājumu piedziņa, kā arī Administratīvā procesa likuma 8.sadaļā – administratīvā akta izpilde, tostarp personas tiesības iesniegt sūdzību par darbībām izpildes stadijā. Tādēļ pieteicējas argumenti par mantojuma pieņemšanu ar inventāra tiesību var būt nozīmīgi un izvērtējami administratīvo aktu izpildes stadijā. Ja iestādes veiktais izvērtējums un rezultāts pieteicēju neapmierina, pēc brīdinājuma par piespiedu izpildi saņemšanas viņa var izmantot Administratīvā procesa likuma 363.pantā norādītās tiesības. Savukārt, ja administratīvā akta izpildē iestāde konstatē vai sūdzības gadījumā tiesa atzīst, ka parāds nav piedzenams, iestāde pieņem lēmumu par nodokļa parāda dzēšanu, bet persona, iesniedzot pieteikumu tiesā, var prasīt šāda lēmuma izdošanu, ja iestāde atteikusies to darīt.”<sup>20</sup>

**Tēze: Ja mantojuma atstājējs aizstāts ar personu, kas vēl nav apstiprināta mantojuma tiesībās, vai arī maksājuma paziņojums adresēts mantojuma masai kā juridiskai personai, tad attiecīgie lēmumi ir administratīvi akti.**

Šī tēze izriet no lietas, kurā pašvaldība bija pieņēmusi lēmumu mantojuma atstājēju aizstāt ar personu, kura bija iesniegusi iesniegumu par mantojuma pieņemšanu, bet vēl nebija apstiprināta mantojuma tiesībās, un attiecīgi noteikusi šai personai pienākumu maksāt nekustamā īpašuma nodokli. Savukārt par laika posmu pēc mantojuma atklāšanās maksāšanas paziņojumi adresēti mantojuma masai kā juridiskai personai. Augstākā tiesa atzina gan to, ka lēmums par mantojuma atstājēja aizstāšanu ar personu, kas iesniegusi iesniegumu par mantojuma pieņemšanu, gan maksāšanas paziņojums mantojuma masai ir administratīvs akts, jo katrs no šiem lēmumiem rada iepriekš nebijušu (no cita juridiska fakta neizrietošu) nodokļa pienākumu.

Augstākā tiesa atzina: “[..]lai atzītu, ka mantojuma pieņemšanas rezultātā mantinieks ir ieguvis visas mantojuma atstājēja tiesības un saistības (Civillikuma 701.pants), nepieciešams apstiprinājums mantojuma tiesībās. Taču izskatāmajā lietā šādi apstākļi nebija iestājušies. Tas nozīmē, ka nodokļa samaksas pienākums [..] pieteicējai ir radīts tieši ar iestādes lēmumu, tādēļ tas ir uzskatāms par administratīvu aktu. Savukārt nodokļa saistības, kas rodas no jauna pēc mantojuma atklāšanās, persona iegūst tāpēc, ka tā, apstiprinoties mantojuma tiesībās, ir kļuvusi par patstāvīgu nodokļa maksāšanas subjektu no mantojuma atklāšanās brīža (Civillikuma 1034.pants). Tas nozīmē, ka nodokļa samaksas tiesiskās sekas personai rada iestādes lēmums par aprēķināto nodokli, kas tādējādi uzskatāms par administratīvu aktu. [..]

<sup>20</sup> Augstākās tiesas 08.12.2017. lēmums lietā Nr. SKA-1459/2017, 8.-9. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/375741.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

Sākotnējais lēmums [...] ir pamatots ar Administratīvā procesa likuma 33.panta pirmo daļu, kas paredz, ja kāds no administratīvā procesa dalībniekiem lietā izstājas (fiziskās personas nāve, juridiskās personas izbeigšanās u.c.), iestāde vai tiesa var aizstāt šo administratīvā procesa dalībnieku ar viņa tiesību pārņēmēju. Šāda pēc dabas procesuāla lēmuma pamatā parasti ir kādi citi apstākļi, kas rada pamatu tiesību un pienākumu pārņemšanai kādā administratīvajā procesā. Tādējādi tiesiskās sekas saistību pārņēmējam rada nevis šis procesuālais lēmums, bet gan iepriekš iestājušies apstākļi. Līdz ar to parasti šādu lēmumu nevarētu uzskatīt par tiesiskas sekas radošu administratīvo aktu. Šādos apstākļos ir būtiski noskaidrot, vai lēmuma par administratīvā procesa dalībnieka aizstāšanu pamatā ir citi apstākļi, kas rada nākamajam procesa dalībniekam tiesiskās sekas. Ja šādu apstākļu nav, tad būtu atzīstams, ka tieši ar šo it kā procesuālo lēmumu tiek radītas tiesiskās sekas. Tādējādi šāds lēmums jau būtu atzīstams par administratīvo aktu, kurš būtu apstrīdams un pārsūdzams. Konkrētajā gadījumā izvērtējot, vai šajā lietas daļā ir turpināma tiesvedība, uzmanība ir pievēršama apstāklim, ka maksāšanas paziņojumi par 2009.–2012.gadu ir nosūtīti mantojuma masai.[...]

[...] mantojuma masa, kurai sūtīti maksāšanas paziņojumi, ir patstāvīga juridiskā persona, kas var iegūt tiesības un uzņemt saistības. Tādējādi mantojuma masa ir uzskatāma par administratīvo aktu – maksāšanas paziņojumu par 2009.–2012.gadu – adresāti un šo administratīvo procesu dalībnieci. Šādos apstākļos, lai rastos tiesisks pamats aizstāt mantojuma masu kā minēto administratīvo procesu dalībnieci ar pieteicēju, būtu nepieciešams noskaidrot, vai ir iestājušies tādi apstākļi, kas ļauj šādu aizstāšanu veikt. Šobrīd lietas materiālos nav ziņu par to, ka mantojuma masai būtu izbeigta aizgādība. Tādējādi nodokļa maksāšanas tiesiskās sekas pieteicējam rada tieši lēmums, ar kuru [...] [mantojuma atstājējs] ir aizstāta ar pieteicēju, nevis kādi citi apstākļi. Līdz ar to šis lēmums ir uzskatāms par administratīvo aktu, un tiesai ir jāpārbauda tā tiesiskums, tostarp noskaidrojot, vai pieteicējam pamatoti uzlikts nodokļu maksāšanas pienākums.”<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> Augstākās tiesas 22.02.2019. lēmums lietā Nr. SKA-637/2019, 6.-7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/376174.pdf> ECLI:LV:AT:2019:0222.A420202416.13.L

## 2. PRAKSE LIETĀS PAR IEDZĪVOTĀJU IENĀKUMA NODOKLI

### 2.1. Ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamie ienākumi

#### 2.1.1. Sev piederoša nekustamā īpašuma pārdošana

**Tēze:** Nosakot laika posmu, kādā nekustamais īpašums piederējis īpašniekam, nozīme ir piešķirama tikai ierakstam zemesgrāmatā, nevis pirkuma līguma noslēgšanas dienai vai apstākļiem, kādēļ īpašuma tiesības netika laikus nostiprinātas zemesgrāmatā.

Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33. punkts noteic, ka ar nodokli netiek aplūkts “ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus pēc kārtas (minētajā 60 mēnešu periodā) līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese).[.]” Administratīvā apgabaltiesa uzskatīja, ka gadījums, kad nekustamais īpašums bija uzdāvināts 15 gadus vecam jauniešim, kurš šo īpašumu bija nostiprinājis zemesgrāmatā piecus gadus vēlāk, un kura īpašuma tiesības līdz nekustamā īpašuma atsavināšanai zemesgrāmatā bija nostiprinātas nepilnus 57 mēnešus, ir netipisks. Tādēļ normas gramatiskais formulējums šādā situācijā nesaskanot ar normas mērķi nošķirt sev piederoša īpašuma atsavināšanu no peļņas gūšanas nolūkā iegādātu īpašumu atsavināšanas. Augstākā tiesa šādu pieeju atzina par nepareizu, norādot, ka normā minētie kritēriji ir skaidri un nepārprotami, un noteikti arī tādēļ, lai atvieglotu nodokļu administrēšanu: “Likumdevējs, izdarot vairākus grozījumus minētajā tiesību normā, ir vēlējies nošķirt situāciju, kad persona pārdod savu mājokli, no situācijas, kad persona pārdod peļņas vai finanšu ieguldījuma nolūkā iegādātu (īpašumā turētu) nekustamo īpašumu. Lai šādu situāciju nošķiršana būtu iespējama, likumdevējs ir izvirzījis divus kumulatīvus kritērijus – gan prasību, lai nekustamais īpašums personas īpašumā būtu bijis ilgstoši (vismaz 60 mēnešus jeb piecus gadus), gan prasību, lai šajā īpašumā vismaz 12 mēnešus jeb gadu būtu bijusi deklarēta personas dzīvesvieta [..].No minētā var arī secināt, ka radītā tiesiskā regulējuma sistēma par ienākumu no nekustamā īpašuma pārdošanas aplūkšanas ar nodokli principā pilnībā neizslēdz gadījumus, kad nodoklis ir maksājams arī tad, ja pārdots savs mājoklis. Tādējādi arī gadījumos, kad nav konstatējama īpašuma pārdošana peļņas nolūkā vai īpašuma kā finanšu ieguldījuma pārdošana, bet arī neizpildās noteiktie kritēriji (par piederības ilgumu un dzīves vietas deklarēšanu), iestājas pienākums maksāt nodokli. Šo kritēriju izpilde var būt atkarīga arī vienīgi no pašas personas gribas un rīcības. Šajā sakarā nevar pieņemt, ka likumdevējs nebūtu apzinājies, ka persona, iegūstot īpašumu, var izvēlēties tūlīt nenostiprināt savas īpašuma tiesības zemesgrāmatā, un gadījumā, ja persona iegūšanas faktu var pierādīt ar pašiem darījumu apliecinošiem dokumentiem, tas varētu būt atzīstams par pietiekamu, lai konstatētu likumā noteikto laika posmu. Tomēr likumdevējs šos gadījumus tādā veidā nav regulējis. Šajā ziņā arī būtu apšaubāma nodokļu administrācijai uzlikta pienākuma katrā gadījumā noskaidrot īpašuma iegūšanas faktu atbilstoši darījumu dokumentiem un arī pārbaudīt to īstumu un spēkā esību pamatotība un pareizība. Šāda pieeja arī varētu radīt riskus noskaidrot patieso īpašuma piederības ilgumu, ko norādījusi pati persona, piemēram, uzrādot neatbilstošu darījumu noslēgšanas vai īpašuma iegūšanas datumu, vai gadījumos, ja par īpašuma tiesībām ir strīds u.tml. Tādēļ ir pietiekami skaidrs, ka likumdevējs visos gadījumos, kad persona atsavina savu

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

nekustamo īpašumu, apzināti ir noteicis, ka atskaites brīdis īpašuma piederības ilguma noteikšanai ir diena, kad attiecīgās personas īpašuma tiesības nostiprinātas zemesgrāmatā.”<sup>22</sup>

“Izvēlētie kritēriji pamatā kontrolē īpašumu iegādes un pārdošanas darbību regularitāti noteikta laika posma ietvaros, bet nepārbauda personas motivāciju (vai īpašums iegādāts, lai tajā persona pati dzīvotu, vai noteicošais ir tas, ka persona vēlas šādā veidā ieguldīt savus līdzekļus vērtīgā kapitālā, vai pastāv cita veida apsvērumi). Personas veikto darbību motīvu pārbaude praktisku apsvērumu dēļ ir ievērojami apgrūtināta. Tādēļ tiesību normā apzināti ir izvēlēti kritēriji, kurus var vienkārši pārbaudīt iestāde un arī persona. Šāda pieeja rada iespēju precīzi prognozēt iestādes rīcību nodokļu samaksas jomā. Līdz ar to tiek ievērota tiesiskā noteiktība, kas nodokļu lietās ir nozīmīgs aspekts. Šie apsvērumi arī ir ņemami vērā, novērtējot tiesību normas saturu. [...] Senāts jau norādīja, ka kopumā tiesas noteiktais risinājums neņem vērā to, ka pastāv riski, ka nodokļu samaksas aspektā personas var uzrādīt īpašuma darījuma dokumentus, kuru sastādīšanas laika pārbaude nodokļu administrācijai būs ievērojami apgrūtināta. Līdz ar to tiesiskais regulējums, kas paredzētu to, ka nodokļu administrācijai ir pienākums noskaidrot īpašuma iegūšanas faktu atbilstoši darījumu dokumentiem un arī pārbaudīt dokumentu īstumu, radītu slogu nodokļu administrācijai. Tādējādi šāds regulējums pietiekami nozīmīgi izmaina likumdevēja noteikto sistēmu kopumā, apgrūtinot nodokļa administrēšanu. Senāts neatrod juridiska rakstura argumentus, kas sniegtu acīmredzamu pamatojumu tam, ka esošais regulējums nav taisnīgs.”<sup>23</sup>

**Tēze: Ja nekustamais īpašums sākotnēji bijis laulāto kopīga manta, bet vēlāk – viena laulātā atsevišķā manta, tad šī nekustamā īpašuma nostiprināšana zemesgrāmatā kā viena laulātā atsevišķā manta nerada pamatu atzīt īpašuma tiesības tikai no atsevišķās mantas nostiprināšanas brīža.**

Šī tēze izriet no lietas, kurā bija šādi faktiskie apstākļi: laulības laikā vīrs noslēdza pirkuma līgumu par privatizētas mākslinieka darbnīcas iegādi (bijušā īpašnieka īpašuma tiesības apliecināja apliecība par īpašuma tiesībām uz mākslinieka darbnīcu līdz dzīvojamās mājas privatizācijai). Mākslinieku darbnīca zemesgrāmatā tika nostiprināta uz vīra vārda 2007. gadā. 2009. gadā laulātie noslēdza laulības līgumu par visas laulāto mantas šķirtību un darbnīcu noteica kā sievas atsevišķo mantu; sievas īpašuma tiesības uz darbnīcu zemesgrāmatā nostiprinātas 2009. gadā. 2011. gadā sieva darbnīcu pārdeva. Valsts ieņēmumu dienests uzskatīja, ka darbnīca sievas īpašumā ir tikai no 2009. gada, un tādēļ vēl nav pagājis likumā noteiktais laiks, kas dotu tiesības ienākumu no darbnīcas pārdošanas neaplikt ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Augstākā tiesa atzina, ka šāds risinājums, ko bija akceptējusi apgabaltiesa, neatbilst likumam. “Likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” (redakcijā, kas bija spēkā 2000.gada 18.oktobrī) 73.<sup>8</sup>panta pirmās daļas pirmais teikums noteic, ka dzīvoklis, mākslinieka darbnīca, neapdzīvojamā telpa un to īpašnieki līdz dzīvojamās mājas privatizācijai tiek reģistrēti Kadastra reģistrā. Savukārt minētā panta pirmās daļas trešais teikums noteic, ka reģistrācija Kadastra reģistrā pēc juridiskām sekām pielīdzināma reģistrācijai zemesgrāmatā. Šāda likuma redakcija pastāvēja arī brīdī, kad strīdus nekustamais īpašums tika reģistrēts zemesgrāmatā. Līdz ar to nav šaubu, ka mākslinieka darbnīcas reģistrācija Kadastra reģistrā ir pielīdzināma nekustamā īpašuma reģistrācijai zemesgrāmatā [...], tostarp likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkta izpratnē, un uz šo gadījumu jāraugās tā, it kā strīdus nekustamais īpašums būtu

<sup>22</sup> Augstākās tiesas 28.12.2017. spriedums lietā Nr. SKA-253/2017, 5.-6. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/339881.pdf>

<sup>23</sup> Augstākās tiesas 23.05.2019. spriedums lietā Nr. SKA-245/2019, 8., 10. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0523.A420238415.3.S>  
ECLI:LV:AT:2019:0523.A420238415.3.S

ierakstīts zemesgrāmatā. [...] laulātajam, uz kura īpašuma tiesībām nav norādes zemesgrāmatā, uz laulāto kopīgo mantu – nekustamo īpašumu – ir līdzvērtīgas tiesības, kādas tās ir laulātajam, uz kura vārda īpašums ir reģistrēts. Fakts, ka laulātā vārds netiek ierakstīts zemesgrāmatā, nekādā veidā nemazina laulātā tiesības uz šo nekustamo īpašumu. Minētais primāri izriet no laulāto kopīgas mantas institūta, kas jau pēc savas būtības atzīst laulātā tiesības uz mantu, neskatoties uz to, ka publiskos reģistros nav norādes uz laulātā īpašuma tiesībām. Tā kā likums pieļauj, ka zemesgrāmatā nav norādes uz laulātā īpašuma tiesībām, tomēr reizē arī atzīst laulātā īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu, tad nav pamata atzīt, ka laulātajam nav īpašuma tiesību uz nekustamo īpašumu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkta izpratnē.[...] Kā tas ir atzīts tiesu praksē, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkta mērķis ir atbrīvot no iedzīvotāju ienākuma nodokļa gadījumā, ja persona atsavina savu pamata dzīvesvietu [...]. Ievērojot minēto publiski tiesisko mērķi, kā arī ņemot vērā to, ka atbilstoši Civillikuma 90.panta otrajai daļai laulāto kopīgo mantu laulātie pārvalda kopīgi, un viena laulātā rīcībai ar šo mantu nepieciešama otra laulātā piekrišana (piemēram, laulātajam ir nepieciešama otra laulātā piekrišana nekustamā īpašuma atsavināšanai visā tā kopumā, ne tikai par kādu tā daļu), tad likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkta vajadzībām laulāto kopīgās mantas sadalīšana daļās nav atbilstoša normas mērķim.”<sup>24</sup>

**Tēze: Nosakot nekustamā īpašuma piederības laiku, nav nozīmes izmaiņām nekustamā īpašuma sastāvā (tēze zaudējusi nozīmi).**

“Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkts ietver jēdzienu „nekustamais īpašums”. Likumdevējs konkrētajā gadījumā nav norādījis kādas īpašas pazīmes un nosacījumus attiecībā uz nekustamo īpašumu veidojošām sastāvdaļām (kā tas, piemēram, ir norādīts minētā likuma 9.panta astotajā daļā). Citiem vārdiem sakot, no 9.panta pirmās daļas 33.punkta neizriet, ka tā piemērotājam būtu jāvērtē nekustamā īpašuma sastāvs un izmaiņas tajā. Saskaņā ar Civillikuma 968.pantu uz zemes uzcelta un cieši ar to savienota ēka atzīstama par tās daļu. Zemāko instanču tiesas, izskatot konkrēto lietu, pamatoti ir atzīmējušas, ka gadījumā, kad persona pati uz savas zemes būvē ēku, ir prezumējams, ka šī būve ir zemes īpašnieka īpašums, pat ja tā vēl nav ierakstīta zemesgrāmatā. Tas, ka ēka tiek būvēta un tā vēl nav reģistrēta zemesgrāmatā, nenozīmē, ka attiecīgā ēka līdz reģistrācijas brīdim pieder kādam citam. Arī tiesību doktrīnā ir norādīts, ka Civillikuma 968.pants ietver prezumpciju, ka ēka, kura uzbūvēta uz zemes, ir paša šīs zemes īpašnieka būvēta. Līdz ar to ēka nav patstāvīgs objekts, bet citas lietas, zemes kā nekustamās mantas, integrējoša daļa, kas izriet no ēkas un zemes vienotības principa ( kaut arī saskaņā ar speciālajām tiesību normām Latvijas okupācijas vēsturisko apstākļu dēļ Latvijā ir iespējamas arī atkāpes no ēkas un zemes vienotības principa) (*Civillikuma komentāri: Īpašums. Sastādījis A.Grūtups. – Mans īpašums, 1996, 42.lpp*). Izņēmumi no šīs prezumpcijas ir konstatējami tikai tad, ja pastāv fakti, kas liecina, ka attiecīgā zemesgabala īpašnieks nav uz tā uzbūvētās ēkas īpašnieks. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkts nesniedz skaidrojumu par to, no kura brīža būtu skaitāms 60 mēnešu termiņš gadījumā, kad nekustamais īpašums sastāv no vairākām vienībām. Vienlaikus Augstākā tiesa neredz pamatojumu tam, kāpēc gadījumā, kad nekustamā īpašuma sastāvā ir vairākas vienības (piemēram, zeme un būve, kā tas ir izskatāmajā lietā), vērā būtu ņemams „jaunākās” vienības reģistrēšanas datums zemesgrāmatā, lai noteiktu tiesību normā paredzēto 60 mēnešu termiņa ievērošanu. Ņemot vērā minēto, Augstākā tiesa secina, ka 9.panta pirmās daļas 33.punktā lietotais

<sup>24</sup> Augstākās tiesas 21.12.2016. spriedums lietā Nr. SKA-630/2016, 7.-9. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/292724.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

jēdziens „nekustamais īpašums” ir saprotams atbilstoši iepriekš minētajam Civillikuma regulējumam, saskaņā ar kuru zeme un ēka uzskatāmi par vienotu īpašumu.”<sup>25</sup>

Lai arī Augstākās tiesas argumenti ir pamatoti, jau pirms sprieduma taisīšanas šajā lietā Saeima bija pieņēmusi grozījumus likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, ar kuriem likuma 9. panta astotā daļa papildināta ar otro teikumu šādā redakcijā: “Ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, ko veido jaunbūve, ēka vai būve un zeme, bet uz šo jaunbūvi, ēku vai būvi īpašuma tiesības iegūtas un zemesgrāmatā nostiprinātas vēlāk nekā uz zemi, tad par nekustamā īpašuma iegādes brīdi uzskata dienu, kad jaunbūve, ēka vai būve ierakstīta zemesgrāmatā, izņemot šā panta pirmās daļas 33.<sup>1</sup> punktā noteikto gadījumu.”<sup>26</sup> Likumprojekta anotācijā norādīts: “Praksē bieži sastopamas situācijas, kurās rodas strīdi par to, vai izpildīts kritērijs par nekustamā īpašuma atrašanos maksātāja īpašumā vismaz 60 mēnešus, un attiecīgi, vai maksātāja ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas atbrīvojams no nodokļa. Bieži rodas situācijas, kad maksātājs vispirms īpašumā ir ieguvis zemi, bet pēc tam uz tās uzcēlis ēku. Tā kā likums izvirza arī otru kritēriju (dzīvesvieta deklarēta vismaz 12 mēnešus), kas liecina par mērķi, ka atbrīvojums primāri orientēts uz maksātāja pamata dzīvesvietas atsavināšanu, pamatota būtu prasība, ka nekustamais īpašums ir izmantojams arī dzīvošanai. Tādējādi likumprojektā iekļauta norma, kas paredz, ka gadījumos, ja vispirms īpašumā iegūta zeme, bet pēc tam ēka, par visa nekustamā īpašuma iegādes dienu uzskata dienu, kad ēka ierakstīta zemesgrāmatā.”<sup>27</sup> Šāds risinājums neatbilst normas mērķim, un rada nevienlīdzīgu situāciju starp dažādām īpašnieku grupām. Normas mērķis, kā to iepriekš identificējusi Augstākā tiesa, ir nodokļu kontekstā nošķirt gadījumus, kad īpašums iegādāts, lai vēlāk gūtu peļņu, no gadījuma, kad īpašnieks īpašumu izmantojis dzīvošanai. Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33. punkts jau paredz dzīvesvietas deklarēšanu 12 mēnešu periodā, taču tas ir tikai viens no normā minētajiem kritērijiem. Savukārt nevienlīdzīgā attieksme pret dažādām īpašnieku grupām izpaužas tādējādi, ka nekustamā īpašuma īpašnieks, kura īpašuma sastāvs 60 mēnešus ir saglabājies bez izmaiņām, nodokļa maksāšanas kontekstā ir labākā situācijā, nekā īpašnieks, kurš šajā periodā uz zemesgabala uzcēlis jebkādu jaunu būvi neatkarīgi no tās veida (piemēram, otru dzīvojamo ēku, saimniecības ēku, peldbaseina ēku u.tml.), jo pēdējā gadījumā 60 mēnešu termiņš tiek skaitīts no brīža, kad jaunais objekts reģistrēts zemesgrāmatā. Šādai atšķirīgai attieksmei nav objektīva un saprātīga iemesla.

Šī situācija spilgti raksturo nodokļu tiesiskā regulējuma problēmu – biežo normu mainību, kā arī izgaismo tiesiskās drošības kontekstā principiāli nepieļaujamo parādību, kad tiesvedībā atbildētāja pusē pieaicinātā iestāde, kura piedalās arī likumdošanas aktu izstrādē, nereti sagatavo tādas normas, kuras ir vērstas uz to, lai ietekmētu risinājumus konkrētās lietās, vai arī kuras bez pietiekama pamatojuma paredz judikatūrai pretējus iznākusumus.

**Tēze: Ja nekustamajā īpašumā dzīvojamā ēka uzbūvēta patvaļīgi, nekustamā īpašuma atsavināšanas gadījumā gūtais ienākums nav atbrīvojams no aplikšanas ar nodokli.**

<sup>25</sup> Augstākās tiesas 30.11.2017. spriedums lietā Nr. SKA-245/2017, 6. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2017:1130.A420258214.1.S>  
ECLI:LV:AT:2017:1130.A420258214.1.S

<sup>26</sup> Grozījumi likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli": LV likums. Pieņemts 28.07.2017. [stājās spēkā 01.01.2018.]

<sup>27</sup> Likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija). Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/FDE50450C2B3A295C225815A0054340B?OpenDocument>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

Ja personas veiktais darījums atbilst visiem likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 33. punktā minētajiem nosacījumiem, bet uz nekustamā īpašuma atrodas patvaļīgi uzbūvēta dzīvojamā ēka, tad personai nav tiesību saņemt likumā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa. Šādu secinājumu Augstākā tiesa izdarījusi, izmantojot šādus argumentus: “Civillikuma 968.pants noteic, ka uz zemes uzcelta un cieši ar to savienota ēka atzīstama par tās daļu. Tas ir vispārīgs princips, ka zeme un uz tās esoša ēka ir vienots īpašuma tiesību objekts. Tomēr tas vēl neizšķir, kādas tiesiskās sekas nodokļu jomā ir apstāklim, ka ēka ir uzbūvēta patvaļīgi. [...] patvaļīgi uzbūvētas būves (kuras nav iespējams nodot ekspluatācijā un attiecīgi ierakstīt zemesgrāmatā) nevar būt objekts, uz kuru īpašuma tiesības var reģistrēt zemesgrāmatā. Apstākļi, ka būve fiziski atbilst būvnormatīvos definētajam dzīvojamās ēkas jēdzienam, nav juridiski nozīmīgi, ja nav ievēroti priekšnoteikumi tās kļūšanai par nekustamā īpašuma sastāvdaļu. Klaji prettiesiska rīcība nevar sniegt nodokļu priekšrocības. Likumdevējs ir bijis stingrs, vispār liedzot īpašuma tiesības uz patvaļīgi uzbūvētām būvēm ierakstīt zemesgrāmatā un tādējādi liedzot patvaļīgi uzbūvētām būvēm būt civiltiesiskajā apgrozībā. Tas ir pamats secināt, ka, arī nosakot nodokļa maksāšanas pienākumu, atbrīvojums no nodokļa nevar tikt pamatots ar patvaļīgi uzbūvētu ēku esību. [...] Likumā ietvertais kritērijs – deklarētās dzīvesvietas esība nekustamajā īpašumā – uzrāda likumdevēja mērķi atbrīvojumu attiecināt uz īpašumu, kas ir personas dzīvesvieta[...]. Patvaļīgi uzbūvēta dzīvojamā māja nevar tikt ņemta vērā nedz kā nekustamā īpašuma sastāvdaļa vispār, nedz kā dzīvošanai izmantojams nekustamais īpašums. Tādējādi nav nozīmes apstāklim, ka nekustamajā īpašumā bija deklarēta pieteicēja dzīvesvieta.”<sup>28</sup>

**Tēze: No fiziskās personas (izņemot laulāto vai radnieku līdz trešajai pakāpei) saņemta dāvana atlīdzības nozīmē ir apliekama ar nodokli pilnā apmērā.**

“Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 7.pantam maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda (kalendārā gada) laikā iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums. Savukārt minētā likuma 8.panta trešās daļas 21.punkts paredz, ka ar nodokli ir apliekami citi ienākumi, kas nav minēti šā likuma 9.pantā. Saskaņā ar likuma 9.panta pirmās daļas 35.punkta „b” apakšpunktu gada apliekamajā ienākumā netiek ietvertas un ar nodokli netiek apliktas dāvanas no fiziskajām personām līdz 1425 euro taksācijas gada laikā – ja dāvinātājs ir šā punkta „a” apakšpunktā neminēta fiziskā persona, proti, ja dāvinātāju ar maksātāju nesaista laulība vai radniecība līdz trešajai pakāpei Civillikuma izpratnē. Šī norma nav piemērojama, ja dāvanu dāvina fiziskā persona savas saimnieciskās darbības ietvaros, kā arī tad, ja fiziskā persona ir saņēmusi dāvanu ar atlīdzības raksturu Civillikuma izpratnē. Savukārt likuma 9.panta otrā daļa citstarp nosaka: ja šā panta pirmās daļas 35.punkta „b” apakšpunktā minētie ienākumi pārsniedz tajā noteiktās summas (normas) lielumu, pārsnieguma summa tiek aplikta ar nodokli. No likuma normām secināms, ka dāvanas no fiziskajām personām tiek apliktas ar nodokli, izņemot likuma 9.panta pirmās daļas 35.punkta apakšpunktos konkrēti uzskaitītos gadījumus. Minētā punkta „b” apakšpunkts paredz ar nodokli neaplikt dāvanas daļu 1425 euro taksācijas gada laikā. Taču vienlaikus minētais apakšpunkts noteic atrunu, ka šajā apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no aplikšanas ar nodokli 1425 euro apmērā neattiecas uz dāvanu atlīdzības nozīmē. Pretēji pieteicēja uzskatam tiesa pamatoti atzinusi, ka no fiziskās personas (izņemot laulāto vai radnieku līdz trešajai pakāpei) saņemta dāvana atlīdzības nozīmē ir apliekama ar nodokli

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

pilnā apmērā. Tiesību norma norāda, ka situācijā, ja darījumam nav pilnīgs bezatlīdzības raksturs, tad nav pamata neaplikt ar nodokli arī ienākumu daļu zem 1425 euro.”<sup>29</sup>

### 2.1.2. Kompensācija sakarā ar īres līguma izbeigšanu denacionalizētā daudzdzīvokļu namā

**Tēze: Ja persona ir dzīvojusi denacionalizētā namā un noslēgusi jaunu īres līgumu par pārcelšanos uz citām telpām, kuras arī ir denacionalizētā namā, un vēlāk ir saņēmusi kompensāciju arī par jaunā īres līguma izbeigšanu un telpu atbrīvošanu, likums neparedz atbrīvojumu no nodokļa par saņemto kompensāciju.**

Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 28. punkts noteic, ka ar nodokli netiek aplikta “kompensācija par īres līguma izbeigšanu un dzīvojamo telpu atbrīvošanu denacionalizēta vai likumīgajam īpašniekam atdota nama īrniekam, kurš attiecīgajā namā dzīvojis līdz īpašuma tiesību atjaunošanai likumīgajam īpašniekam (viņa mantiniekam)”. Augstākā tiesa atzina, ka norma neattiecas uz gadījumu, ja persona denacionalizētajā namā sākusi dzīvot pēc īpašuma tiesību atjaunošanas likumīgajam īpašniekam: “[...] iztulkojot šo normu ar gramatiskās metodes palīdzību, tā ļoti precīzi un ar pietiekošu skaidrību nosaka tiesiskos apstākļus un tiesiskās sekas. Proti, ar nodokli neapliet kompensāciju par īres līguma izbeigšanu un dzīvojamo telpu atbrīvošanu tikai tādā gadījumā, ja īrnieks attiecīgajā denacionalizētajā vai likumīgajam īpašniekam atdotajā namā, kuru atbrīvo un par kuru saņem kompensāciju, dzīvojis līdz īpašuma tiesību atjaunošanai likumīgajam īpašniekam (viņa mantiniekam). Tādējādi, raugoties no šā skatpunkta, var piekrist tiesas spriedumā teiktajam, ka minētās normas piemērošanai ir nepieciešams konstatēt citstarp arī to, ka īrnieks, kurš atbrīvo dzīvojamo telpu denacionalizētā namīpašumā, ir tajā iemitinājies pirms denacionalizācijas. Citiem vārdiem, būtiski ir tas, vai persona ir dzīvojusi denacionalizētā namīpašumā līdz īpašuma tiesību atjaunošanai to likumīgajam īpašniekam (viņa mantiniekam).”<sup>30</sup> Tomēr Augstākā tiesa uzskatīja, ka normas piemērošanu varētu ietekmēt apstākļi, ka jaunais līgums par telpu ir denacionalizētā dzīvojamā namā ir noslēgts “piespiedu kārtā” (uz to bija norādījusi pieteicēja): “netiktu sasniegts taisnīgs rezultāts, ja viena persona, kura iemitinājusies namā pirms tā denacionalizācijas un līdz kompensācijas izmaksai tur arī dzīvojusi, saņemtu likumā paredzēto nodokļa atbrīvojumu, bet cita persona, kura arī iemitinājusies šādā namā pirms tā denacionalizācijas, tomēr vēlāk piespiedu kārtā ir tikusi pārcelta uz citām dzīvojamām telpām, kuras joprojām atrodas denacionalizētā namā, minēto nodokļa atbrīvojumu nesaņemtu.”<sup>31</sup> Apgabaltiesas spriedums tika atcelts, jo tā neesot pārliecinājusies, vai īres attiecības neesot turpinājušās piespiedu kārtā. Apgabaltiesa, izskatot lietu atkārtoti, un veicot detalizētu tiesību avotu analīzi, visnotaļ pamatoti norādīja, ka “nav gūstams apstiprinājums Senāta secinājumam, ka tas apstākļi, ka gan nams /adrese B/, gan nams /adrese A/, ir bijis denacionalizēts vai likumīgajam īpašniekam atdots īpašums, uzskatāms, ka pieteicēja visu laiku ir bijusi „denacionalizēta vai likumīgajam īpašniekam atdota nama īriece”. Nedz īpašuma reformas sākumposmā, nedz tās gaitā tiesību normas neparedzēja, ka pirmsreformas īrniekiem arī pēc reformas procesa beigām būs kāds īpašs, no citiem īrniekiem atšķirīgs stāvoklis. Līdz ar to nav konstatējams likumdevēja mērķis saglabāt šīm personām denacionalizēta vai likumīgajam īpašniekam atdota nama īrnieka statusu arī

<sup>29</sup> Augstākās tiesas 27.08.2019. spriedums lietā Nr. SKA-252/2019, 6.-7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/389295.pdf> ECLI:LV:AT:2019:0827.A420212516.3.S

<sup>30</sup> Augstākās tiesas 17.09.2019. spriedums lietā Nr. SKA-595/2019, 5. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0917.A420306416.10.S>

<sup>31</sup> Turpat, 8. punkts.



Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

turpmāk, slēdzot jaunas īres tiesiskās attiecības. Tieši pretēji, atbilstoši Satversmes tiesas atziņām valsts pienākums bija veikt visus nepieciešamos pasākumus, lai saprātīgā termiņā pabeigtu īpašuma reformu, kas saistīta ar namīpašumu denacionalizāciju un atdošanu likumīgajiem īpašniekiem pēc Latvijas valstiskās neatkarības atjaunošanas.”<sup>32</sup> Augstākā tiesa atteicās ierosināt kasācijas tiesvedību par apgabaltiesas spriedumu.

### 2.1.3. Uz likumu pamata izmaksātās kompensācijas

**Tēze: Maksājumi, ko lauksaimnieks kā atbalstu saņem no Lauku atbalsta dienesta, nav uzskatāmi par kompensāciju likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 16. punkta izpratnē.**

“Nav pamatots kasācijas sūdzībā norādītais, ka no Lauku atbalsta dienesta saņemtie maksājumi ir uzskatāmi par kompensāciju atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 16.punktam (*redakcijā, kas bija spēkā pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas laikā*), kas noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietvertas un ar nodokli netiek apliktas kompensācijas izmaksas likumos un Ministru kabineta noteikto normu ietvaros, izņemot kompensāciju par neizmantoto atvaļinājumu. Senāts jau iepriekš līdzīgās lietās [...] ir vērtējis, vai minētā tiesību norma ietver arī Eiropas Savienības atbalsta maksājumus, kas izsniegti kompensāciju veidā.”<sup>33</sup> Augstākā tiesa atzina, ka lauksaimniecības atbalsta maksājumu atbrīvošanai no nodokļa īpaši noteikumi ir paredzēti likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta 3.<sup>5</sup> daļā.

### 2.1.4. Pašvaldības domes deputātam izmaksātais pabalsts

**Tēze: Pabalsts, ko pašvaldības domes deputātam izmaksā saskaņā ar Republikas pilsētas domes un novada domes deputāta statusa likumu, ir aplikams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.**

Republikas pilsētas domes un novada domes deputāta statusa likumā paredzētā “ikmēneša pabalsta izmaksa ir pamatota tieši ar personas iepriekšēju atrašanos vēlētajā amatā pašvaldībā. Proti, bijušajai pašvaldības amatpersonai – domes priekšsēdētājam – arī pēc amata atstāšanas, ja iestājas tiesību normā minētie apstākļi, ir tiesības turpināt saņemt finansiālu atbalstu no tās pašvaldības, kurā tā bija ieņēmusi attiecīgo amatu. No iepriekš minētā regulējuma neizriet, ka ikmēneša pabalsts būtu pieskaitāms sociālās palīdzības ietvaros izmaksājamiem pabalstiem.[...] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta otrā daļa noteic, ka pie ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā algas nodoklis, atbilstoši Ministru kabineta noteikumiem tiek pieskaitīti arī citi ienākumi, ko darbinieks saņem uz pašreizējo vai iepriekšējo darba attiecību pamata pašvaldību iestādēs. Savukārt atbilstoši minētā panta 2.<sup>1</sup>daļai algas nodokli maksā arī par ienākumu, kas gūts par pienākumu pildīšanu vēlētajā amatā un amatā, kurā persona iecelta, pamatojoties uz pašvaldības domes lēmumu. [...] No iepriekš minētajām tiesību normām, skatot tās kopsakarā, kā arī ņemot vērā šā sprieduma iepriekšējā punktā minēto par pašvaldības domes priekšsēdētāja statusu un ikmēneša pabalsta mērķi, secināms, ka ikmēneša pabalsts iekļaujas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta tvērumā kā personas aplikamais ienākums. No iepriekš minētajām tiesību normām neizriet, ka ar algas nodokli ir aplikami tikai uz darba līguma vai civildienesta attiecību pamata nodarbināto

<sup>32</sup> Administratīvās apgabaltiesas 20.02.2020. spriedums lietā Nr. AA43-0387-20/12, 14. punkts. Pieejams: file:///C:/Users/N/AppData/Local/Temp/Anonimizets\_nolemums\_405471.pdf  
ECLI:LV:ADAT:2020:0220.A420306416.13.S, stājies spēkā

<sup>33</sup> Augstākās tiesas 19.03.2019. spriedums lietā Nr. SKA-55/2019, 8. punkts. Pieejams: https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0319.A420371014.4.S  
ECLI:LV:AT:2019:0319.A420371014.4.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

personu darba ienākumi. Normās minētie termini *darbinieks* un *darba attiecības* ir lietoti plašākajā nozīmē, proti, ikviena nodarbinātā persona, kura guvusi ienākumus uz pašreizējo vai iepriekšējo nodarbinātības (darba) vai dienesta attiecību pamata. Tātad arī pašvaldības amatpersona, kas guvusi ienākumus no tās amata tiesiskajām attiecībām ar pašvaldību.”<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> Augstākās tiesas 14.10.2013. spriedums lietā Nr. SKA-600/2013, 5., 7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/118352.pdf>

## 2.2. Attaisnotie izdevumi

### 2.2.1. Apdrošināšanas prēmiju maksājumi dzīvības apdrošināšanas (ar līdzekļu uzkrāšanu) ietvaros

**Tēze:** Nosakot, vai apdrošināšanas prēmiju maksājumi par dzīvības apdrošināšanas līgumu var būt attaisnotie izdevumi, jāņem vērā gan tas, uz kuru personu prēmiju maksājumi attiecināmi kā izdevumi, gan tas, kura persona var saņemt attiecīgo uzkrājumu.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10. panta pirmās daļas 6. punkts noteic, ka no apliekamo ienākumu apjoma tiek atskaitīti "apdrošināšanas prēmiju maksājumi, kas atbilstoši dzīvības apdrošināšanas līgumam (ar līdzekļu uzkrāšanu) izdarīti apdrošināšanas sabiedrībai, kura nodibināta un darbojas saskaņā ar Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likumu, vai citā Eiropas Savienības dalībvalstī vai Eiropas Ekonomikas zonas valstī, vai Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas dalībvalstī reģistrētajai apdrošināšanas sabiedrībai, ievērojot šā likuma 8. panta piektās daļas 1. un 3. punkta nosacījumus." Valsts ieņēmumu dienests uzskatīja, ka nodokļa maksātājs attaisnotajos izdevumos var iekļaut prēmiju maksājumus tikai par tādu dzīvības apdrošināšanas līgumu ar līdzekļu uzkrāšanu, kurā apdrošinājuma ņēmējs un apdrošinātais ir viena un tā pati persona. Līdz ar to sieva nevarēja kā attaisnotos izdevumus norādīt apdrošināšanas prēmiju, kuru viņa maksājusi par vīru kā dzīvības riska apdrošināšanā apdrošināto personu. Augstākā tiesa atzina, ka šāda normas interpretācija neatbilst normas mērķim. "Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 6.punkta piemērošanas mērķis ir ilgstošā laika posmā veikt uzkrājumus savās interesēs. Ņemot vērā, ka tiesību norma piešķir atvieglojumu konkrētai personai, tad jākonstatē, ka tiesību normā paredzētais mērķis izpildās gan saistībā ar to, ka tieši šai personai (vai laulātajam) ir noteikta veida izdevumi, gan arī ar to, ka tā veido uzkrājumus savās interesēs. Senāta ieskatā, ir pamats runāt par uzkrājumu veidošanu savās interesēs, ja persona var saņemt uzkrāto summu apdrošināšanas līguma beigās. Ja personai nav tiesību saņemt izveidoto uzkrājumu, tad neizveidojas saikne starp maksājumu veikšanu un tiesību normā paredzēto mērķi veidot uzkrājumu. Līdz ar to personai, kura pretendē uz tiesībām izmantot apdrošināšanas prēmiju maksājumus kā attaisnotos izdevumus, ir jābūt tiesībām saņemt uzkrājumu, kas izveidots dzīvības apdrošināšanas (ar uzkrājumu veidošanu) darbības laikā. Uzkrājošās personas identificēšana ir nepieciešama, lai būtu noteiktība nodokļu samaksas aspektā, proti, būtu saprotams, kurš no ģimenes locekļiem (laulātajiem) var iekļaut attaisnotajos izdevumos apdrošināšanas prēmiju maksājumus. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta piektās daļas 3.punkts kopsakarībā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 6.punkta mērķi norāda, ka, nosakot personu, kura var iekļaut attaisnotajos izdevumos apdrošināšanas prēmiju maksājumus, izšķiroša nozīme ir tam, kuras personas labā apdrošināšanas līgums ir noslēgts. Savukārt tas, kuras personas labā dzīvības apdrošināšanas (ar uzkrājumu veidošanu) līgums ir noslēgts, nodokļu aspektā ir nosakāms, ņemot vērā to, kura persona var saņemt apdrošināšanas atlīdzību apdrošināšanas līguma darbības beigās, proti, kurai personai ir tiesības saņemt uzkrājumu. Savukārt tas, kuras personas dzīvība ir apdrošināta un kura persona var būt labuma guvējs dzīvības apdrošināšanas riska iestāšanās gadījumā, nav izšķirošs kritērijs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 6.punkta piemērošanai, jo šī tiesību norma principā nav vērsta uz dzīvības apdrošināšanas (bez uzkrājumu veidošanas) prēmiju iekļaušanu izdevumos. Dzīvības apdrošināšana līdzīgi kā nelaimes gadījumu apdrošināšana ir subsidiārs pakalpojums tieši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 6.punkta

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

kontekstā. Tādēļ arī apdrošināšanas atlīdzības saņēmējs par šo pakalpojumu nav noteicošais kritērijs.”<sup>35</sup>

### 2.2.2. Izdevumi par kvalifikācijas paaugstināšanu

**Tēze:** Ja darbinieks atmaksā darba devējam izdevumus par kvalifikācijas paaugstināšanu, tad maksājums ir kvalificējams kā attaisnotie izdevumi brīdī, kad darbinieks tos ir atmaksājis darba devējam, nevis kad darba devējs tos ir samaksājis izglītības iestādei.

Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10. panta pirmās daļas 2. punkts noteic, ka no apliekamajiem ienākumiem tiek atskaitīti “izdevumi par maksātāja un viņa ģimenes locekļu [...] kvalifikācijas paaugstināšanu, specialitātes iegūšanu, izglītības iegūšanu [...]”. Ja darbinieka kvalifikācijas paaugstināšanas izdevumus sedzis darba devējs, un darbiniekam, izbeidzot darba tiesiskās attiecības, ir pienākums tos atlīdzināt darba devējam, tad nepieciešams noteikt taksācijas gadu, uz kuru attiecīgie izdevumi ir attiecināmi. Augstākā tiesa atzina, ka “tiesas atbilstoši jēgai ir pareizi piemērojušas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 2.punktu, faktiski atzīstot, ka attaisnotie izdevumi ir atskaitāmi tad, kad tie radušies nodokļa maksātājam (pieteicējai). Augstskolai strīdus summa par pieteicējas izglītību tika samaksāta no darba devēja līdzekļiem, savukārt pieteicējas izdevumi radās tikai tad, kad viņa no saviem ienākumiem darba devējam šo summu atdeva. Nav izšķirošas nozīmes apstāklim, ka sākotnēji pieteicēja pati samaksāja augstskolai. Tā kā darba devējs pieteicējai šo summu sedza, nevar uzskatīt, ka izdevumi maksāti no pašas pieteicējas ienākumiem.”<sup>36</sup>

## 2.3. Saimnieciskās darbības ietvaros gūtie ienākumi

### 2.3.1. Saimnieciskās darbības pazīmes

**Tēze:** Lai noteiktu, vai nekustamā īpašuma atsavināšana notiek saimnieciskās darbības ietvaros, jāvērtē darījuma atbilstība visiem saimnieciskās darbības kritērijiem; viena kritērija neesība nenozīmē, ka darījums nav veikts saimnieciskās darbības ietvaros.

Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 1.<sup>1</sup> daļa noteic, ka “par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Saimnieciskā darbība ietver arī ar uzņēmuma līguma izpildi saistīto darbību, profesionālo darbību, nekustamā īpašuma apsaimniekošanu, komercaģenta, māklera un individuālā komersanta darbību, kā arī fiziskās personas īpašumā esoša individuālā uzņēmuma (arī zemnieka un zvejnieka saimniecības) darbību.” Savukārt 11. panta 1.<sup>3</sup> daļa papildus 1.<sup>1</sup> daļā noteiktajam paredz, ka “fiziskās personas darbība kvalificējama kā saimnieciskā darbība, ja tā atbilst vienam no šādiem kritērijiem:

1) darījumu regularitāte un sistemātiskums (trīs un vairāk darījumi taksācijas periodā vai pieci un vairāk darījumi trijos taksācijas periodos);

<sup>35</sup> Augstākās tiesas 19.06.2019. spriedums lietā Nr. SKA-301/2019, 15.-16. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0619.A420280015.5.S>  
ECLI:LV:AT:2019:0619.A420280015.5.S

<sup>36</sup> Augstākās tiesas 15.03.2013. spriedums lietā Nr. SKA-64/2013, 8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/128462.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

2) ieņēmumi no darījuma pārsniedz 14 229 un vairāk euro taksācijas gadā, izņemot ienākumus no personīgā īpašuma atsavināšanas atbilstoši šā likuma 9.panta pirmās daļas 19.2 punktam;

3) darbības ekonomiskā būtība vai personas īpašumā esošo lietu apjoms norāda uz sistemātisku darbību ar mērķi gūt atlīdzību.”

Ja fiziskā persona ik pa laikam atsavina sev piederošus nekustamus īpašumus, bet atsavināšana nenotiek sistemātiski, tad nepieciešams pārliecināties arī par to, vai darījums neatbilst citiem saimnieciskās darbības kritērijiem. Augstākā tiesa konstatēja, ka “apgabaltiesas spriedums daļā, kurā pieteikums apmierināts, pamatots ar to, ka darījumu skaits nav tāds, lai varētu runāt par sistemātiskām darbībām. Tāpēc tiesa nevērtēja, vai pieteicējam ir bijis nodoms gūt peļņu un vai pieteicēja ir guvusi peļņu. Šāds tiesas secinājums nav pamatots.[..] Satversmes tiesa 2011.gada 13.decembra lēmumā lietā Nr.2011-15-01 ir atzinusi, ka, noskaidrojot jēdziena savs īpašums saturu, jāņem vērā likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” ietvertais saimnieciskās darbības tiesiskais regulējums. No tā secināms, ka savs īpašums ir tāds īpašums, kas nav atzīstams par precīzi likuma 11.panta otrās daļas 1.punkta izpratnē, proti, kas nav tirgošanās objekts un attiecībā uz ko ir konstatējams personas nolūks lietu ilgstoši saglabāt savā īpašumā. Līdz ar to, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta 19.punkta „c” apakšpunktu attiecībā uz nekustamo īpašumu pārdošanu, ir nošķirama tāda nekustamā īpašuma pārdošana, kas veikta saimnieciskās darbības ietvaros. Par saimnieciskās darbības konstatēšanas kritērijiem pieņemama veikto darījumu ekonomiskā būtība, regularitāte un apjoms (sk. lēmuma 9.punktu). Jautājums par saimnieciskās darbības pazīmēm ir apskatīts arī, piemēram, Augstākās tiesas 2013.gada 27.novembra spriedumā lietā Nr.SKA-430/2013 un Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 19.jūlija spriedumā lietā C-263/11. Tāda pazīme kā personas mērķis vai nolūks veikt tieši saimniecisko darbību, netiek prasīta kā obligāta, lai personas darbības kvalificētu kā saimniecisko darbību. Saimniecisko darbību kā tādu raksturo trīs kumulatīvas pazīmes – patstāvība, sistemātiskums un atlīdzība. Citiem vārdiem, darbības raksturu noteic pašas darbības būtība un personas mērķi, kurus tā ar attiecīgo darbību vēlas panākt, piemēram, gūt peļņu. Iemeslam, kura dēļ darbība tikusi uzsākta, nav izšķirošas nozīmes. Tādēļ arī apstākļi, kuri ir radījuši nepieciešamību veikt attiecīga rakstura darbību (saimniecisko), var nebūt atkarīgi no personas gribas un mērķa. Būtiski ir, vai pati darbība, ievērojot tās apjomu, raksturu un ieguvumu, kuru persona var sagaidīt, atbilst saimnieciskās darbības būtībai. Kā norādījusi Eiropas Savienības Tiesa, jēdzienam saimnieciskā darbība ir objektīvs raksturs tādā nozīmē, ka pati darbība tiek aplūkota atsevišķi neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem [..]. Eiropas Savienības Tiesa attiecībā uz jēdzienu saimnieciskā darbība ir arī atzinusi, ka vienkārša īpašnieka tiesību izmantošana pati par sevi nav uzskatāma par saimniecisko darbību. Nošķirot saimniecisko darbību no sava īpašuma pārvaldīšanas, veikto pārdošanas darījumu skaits un apjoms šajā gadījumā pats par sevi nav noteicošais faktors [..]. Tādējādi apgabaltiesai, vērtējot pieteicējas darījumus, bija jāvērtē to atbilstība visām saimnieciskās darbības pazīmēm. Tiesa to nav vērtējusi, atzīstot, ka darījumu skaits ir noteicošs, lai konkrētajā gadījumā nekonstatētu saimniecisko darbību, bet sava īpašuma pārdošanu. Tiesa nav arī vērtējusi, vai un kādi pierādījumi liecina par to, ka atsavinātie īpašumi tika izmantoti personiskām vajadzībām.”<sup>37</sup>

**Tēze: Arī tikai viens darījums par augoša meža atsavināšanu izcīršanai var būt veikts saimnieciskās darbības ietvaros.**

<sup>37</sup> Augstākās tiesas 26.02.2015. spriedums lietā Nr. SKA-205/2015, 7.-8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/204204.pdf>

Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 1.<sup>4</sup> daļa noteic, ka “fiziskās personas ienākuma gūšana no kapitāla un ienākuma gūšana no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas nav kvalificējama par saimniecisko darbību, ja izdevumi, kas saistīti ar šā ienākuma gūšanu, nav atzīti par saimnieciskās darbības izdevumiem.” Augstākā tiesa sniedza šādu normas tulkojumu: “[..] ienākums no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas visos gadījumos ir ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekams ienākums, tāpēc iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām nav jāvērtē, vai izpildās 11.panta 1.<sup>3</sup>daļas kritēriji. Taču minētajiem ienākumiem ir piemērojama 11.panta 1.<sup>4</sup>daļa, saskaņā ar kuru fiziskas personas – meža īpašnieka ienākumu gūšana no augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas netiek uzskatīta par saimniecisko darbību, ja izdevumus, kas saistīti ar šo ienākumu gūšanu, persona nav atzinusi par saimnieciskās darbības izdevumiem. [..] Turklāt pārdošanas darījumu skaits un apjoms pats par sevi nav noteicošs jeb izšķirošs faktors, lai komersanta privātas darbības nošķirtu no darbībām, kas veido saimniecisko darbību. Uzņēmējs, kas darbojas privātajā jomā, arī var veikt ievērojama apjoma pārdošanas darījumus [..]. Tiesas minētajā Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 19.jūlija spriedumā lietā C-263/11 ir norādīti kritēriji, kurus var izmantot, lai kvalificētu saimniecisko darbību. Viens no tiem, piemēram, ir, ja ieinteresētā persona sāk aktīvas meža pārvaldīšanas darbības, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs vai pakalpojumu sniedzējs (sk. minētā sprieduma 36.punktu). Līdz ar to, Augstākās tiesas ieskatā, pretēji tiesas norādītajam, var piekrist dienestam, ka atsevišķos gadījumos arī vienu kokmateriālu piegādi var uzskatīt par darījumu, kas veikts saimnieciskās darbības ietvaros, ja tiek veiktas aktīvas darbības un ieguldījumi, lai nodrošinātu šo kokmateriālu piegādi.”<sup>38</sup>

**Tēze: Arī uz dāvinājuma līguma pamata atsavināta nekustamā īpašuma darījums var būt veikts saimnieciskās darbības ietvaros.**

Augstākā tiesa, skaidrojot saimnieciskās darbības jēdzienu, ir atzinusi, ka “saimniecisko darbību raksturo objektīva darījuma ekonomiskā būtība, regularitāte, apjoms un atlīdzība. Pirmkārt, saimnieciskā darbība aplūkojama atsevišķi un neatkarīgi no iemesla, kura dēļ darbība tikusi uzsākta. Otrkārt, saimnieciskā darbība aplūkojama atsevišķi un neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem. Treškārt, saimnieciskā darbība aplūkojama laikā [..]. Tādēļ tas, uz kāda darījuma pamata (piemēram, dāvinājuma) un ar kādu nodomu īpašumi iegādāti, nav pietiekami, lai galīgi atbildētu uz jautājumu, vai pieteicējs vēlāk ar tiem veicis saimniecisko darbību. Līdz ar to nav pamatots pieteicēja arguments, ka tas vien, ka īpašums [..] ir iegūts uz dāvinājuma līguma pamata, apliecina, ka šis īpašums acīm redzami nav iegūts saimnieciskās darbības ietvaros. Vēl jo vairāk tas pats par sevi neliecina, ka darbība, šādu īpašumu atsavinot, nav veikta saimnieciskās darbības ietvaros. Tas vien, ka, pieteicēja ieskatā, apgabaltiesa nav noskaidrojusi kādu apstākli, nav pamats sprieduma atcelšanai, jo apgabaltiesa savu secinājumu par pieteicēja saimniecisko darbību, ir balstījusi uz saimnieciskās darbības pazīmju analīzi to kopumā.”<sup>39</sup>

<sup>38</sup> Augstākās tiesas 27.05.2016. spriedums lietā Nr. SKA-240/2016, 7., 10. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/329398.pdf>; spriedumu lietā Nr. SKA-107/2013, 8.-10. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/128256.pdf>

<sup>39</sup> Augstākās tiesas 08.11.2018. spriedums lietā Nr. SKA-247/2018, 6. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:1108.A420505511.2.S>  
ECLI:LV:AT:2018:1108.A420505511.2.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

**Tēze: Ja nekustamais īpašums ir saimnieciskās darbības pamatlīdzeklis, tad tā atsavināšana ir uzskatāma par darījumu saimnieciskās darbības ietvaros.**

“Nekustamais īpašums, kurš ir reģistrēts kā saimnieciskās darbības pamatlīdzeklis, saglabā saimnieciskās darbības pamatlīdzekļa statusu arī brīdī, kad tas tiek atsavināts, ja tas nav noteiktā veidā pārklasificēts par personiskajām vajadzībām izmantojamu lietu. Pamatlīdzekļa atsavināšanas gadījumā uz darījumu attiecas īpašie noteikumi, kas nosaka pamatlīdzekļu uzskaiti, atsavināšanu vai pārklasificēšanu par personiskajām vajadzībām izmantojamu lietu. Šie noteikumi ir ietverti likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.<sup>5</sup> un 11.<sup>6</sup> pantā. Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.<sup>6</sup> panta pirmo daļu, ja nekustamais īpašums atsavināšanas dienā tiek izmantots kā saimnieciskās darbības pamatlīdzeklis, ieņēmumus no nekustamā īpašuma atsavināšanas ņem vērā, nosakot saimnieciskās darbības ienākumu. Līdz ar to tiesību normas nosaka to, ka situācijā, kad nekustamais īpašums ir saimnieciskās darbības pamatlīdzeklis, ieņēmumi no atsavināšanas ir uzskatāmi par gūtiem saimnieciskās darbības ietvaros. Tātad uzņēmējs var pārdot pamatlīdzekli (piemēram, nekustamo īpašumu), atsevišķi neregistrējot saimnieciskās darbības veidu – nekustamā īpašuma tirdzniecību. Pamatlīdzekļa pārdošana pati par sevi ir saimnieciskās darbības sastāvdaļa, turklāt tā ir saistīta ar jau reģistrēto saimniecisko darbību. [...] Tiesas apsvērumi par to, ka nekustamā īpašuma pārdošana nebūtu kvalificējama kā saimnieciskā darbība, ņemot vērā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 1.<sup>1</sup> un 1.<sup>3</sup> daļā norādītos kritērijus, nav pamatoti tādā aspektā, ka pamatlīdzekļu atsavināšanas gadījumā nav nepieciešamība vērtēt darījuma regularitāti, sistēmiskumu un ekonomisko būtību. Kā jau norādīts, pamatlīdzekļa atsavināšana ietilpst saimnieciskajā darbībā.”<sup>40</sup>

### 2.3.2. Saimnieciskās darbības izdevumi un to pierādīšana

**Tēze: Saimnieciskās darbības izdevumi ir ņemami vērā tajā taksācijas gadā, kad tie ir radušies, neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav saistīti ar citiem ieņēmumiem radošiem darījumiem citā taksācijas periodā.**

“Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta pirmā daļa noteic, ka fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Šā panta otrā daļa noteic ieņēmumus no saimnieciskās darbības, bet panta trešā daļa noteic izdevumu veidus, kuri tiek ieskaitīti, nosakot personas ienākumu, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības. Atbilstoši šā likuma 3.panta pirmās daļas pirmajam teikumam ar nodokli tiek aplikts iekšzemes nodokļa maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) aplikamo ienākumu apjoms. Tādējādi secināms, ka aplikamo ienākumu nosaka, no attiecīgajā taksācijas periodā saņemtajiem ieņēmumiem atskaitot likumā noteiktos dažāda rakstura personai radušos izdevumus. Jāņem arī vērā, ka izdevumi pēc sava rakstura var kalpot gan konkrēta darījuma vai darbības īstenošanai, gan būt vispārīgi, piemēram, par degvielu, kancelejas precēm, sakariem, pamatlīdzekļu remontu u.tml. Tādēļ ne no tiesību normu teksta, ne sistēmas un loģikas nevar secināt pamatotu prasību konkrētos izdevumus saistīt ar konkrētu ieņēmuma gūšanas darījumu, notikumu vai darbību.”<sup>41</sup>

<sup>40</sup> Augstākās tiesas 14.03.2019. spriedums lietā Nr. SKA-23/2019, 7., 9. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0314.A420530912.2.S>  
ECLI:LV:AT:2019:0314.A420530912.2.S

<sup>41</sup> Augstākās tiesas 11.10.2017. spriedums lietā Nr. SKA-80/2017, 5. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/333172.pdf> ECLI:LV:AT:2017:1011.A420327513.2.S



Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

**Tēze: Faktu, ka tieši nodokļa maksātājam ir radušies izdevumi, kurus ņem vērā no saimnieciskās darbības gūtā ienākuma noteikšanā, var pierādīt ar dažādiem pierādījumiem, ne tikai grāmatvedības dokumentiem.**

“Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta pirmās daļas 3.punktu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli citstarp apliek fiziskās personas gūtos ienākumus no saimnieciskās darbības, ja šie ienākumi nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts. Atbilstoši šā likuma 11.panta pirmajai daļai fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā saimnieciskās darbības ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Tādējādi fiziskas personas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā ienākuma aprēķinā iekļaujami tie izdevumi, kas saistībā ar ienākumu gūšanu bijuši tieši konkrētajai fiziskajai personai. Tas nozīmē, ka uzbūvētu būvju pārdošanas gadījumā, nosakot izdevumos iekļaujamo summu, nav pietiekami noskaidrot tikai to, cik attiecīgas būves uzbūvēšana izmaksāja, – ir nepieciešams pārliecināties arī par to, ka tieši konkrētā fiziskā persona attiecīgo būvniecību konkrētajā apmērā ir finansējusi. Nav noliedzams, ka situācijā, kad persona ir iegādājusies neapbūvētu zemesgabalu, šai personai ir izsniegta būvatļauja konkrētu būvju būvniecībai un uz zemesgabala tiek uzbūvētas būves, kuras konkrētā persona pēc tam pārdod kā savu īpašumu, var izdarīt pieņēmumu, ka attiecīgās būves šī persona ir būvējusi par saviem līdzekļiem. Tomēr, ja par šo jautājumu procesa dalībnieku starpā ir strīds vai ir kādas indikācijas, kas rada šaubas par būvniecības izmaksu segšanu, šāds pieņēmums pats par sevi nav pietiekams, lai iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanā ņemtu vērā konkrētus izdevumus. Tādējādi tiesai, pārbaudot lietā gūtos pierādījumus un novērtējot tos kopsakarā ar nodokļu maksātāja paskaidrojumiem, jāizdara secinājums par to, vai ir ticams, ka konkrētie izdevumi radušies tieši konkrētajai personai. Pierādījumi par to, ka konkrēti izdevumi radušies tieši konkrētajai personai, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantam ir jāsaprot pašam nodokļu maksātājam, jo tieši privātpersonai pašai vislabāk ir zināmi fakti par saviem ienākumiem, izdevumiem un saimnieciskās darbības norisi [..]. Vienlaikus Augstākā tiesa piekrit pieteicējam, ka nav pamata noteikt, ka vienīgie pierādījumi, kas varētu apliecināt to, ka persona pati finansējusi būvniecību, ir attaisnojuma dokumenti (čeki, pavadzīmes u.tml.). Nav izslēdzams, ka ir iespējami arī citi pierādījumi (piemēram, pierādījumi par to, ka konkrētajai personai bija būvniecības finansēšanai nepieciešamie finanšu līdzekļi, liecinieku liecības, kas apliecina, ka tieši konkrētā persona norēķinājās par būvniecību), kuru kopums kopsakarā ar nodokļu maksātāja konsekventiem paskaidrojumiem par būvniecības norisi, faktiskajiem veicējiem, būvmateriālu iegādi un norēķināšanās veidu ļautu tiesai izdarīt secinājumu, ka ir ticams, ka tieši konkrētā persona pati finansēja konkrēto būvniecību. To, ka ne vienmēr ir pamats prasīt, lai par vienīgo nodokļu maksātāja izdevumu atzīšanas pamatu kalpo pilnvērtīgi vesta grāmatvedība, Augstākā tiesa jau iepriekš atzinusi savā praksē, norādot, ka personai ir jādod iespēja citādā veidā pierādīt tai patiesi radušos izdevumus [..].”<sup>42</sup>

**Tēze: Ja nodokļu maksātājs kā saimnieciskās darbības izdevumus ir norādījis izdevumus par tādu telpu uzturēšanu, kas tiek izmantotas arī personīgajam patēriņam, tad viņam ir jāpierāda attiecīgo telpu izmantošanas saistība ar saimniecisko darbību.**

“Persona, kas veic saimniecisko darbību, ir tiesīga ietvert ar saimnieciskās darbības ienākuma gūšanu saistītajās izmaksās izdevumus, ja tie pēc ekonomiskā satura un būtības ir saistīti ar minētās personas saimniecisko darbību un ir nepieciešami tās nodrošināšanai (Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr. 793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” 100.9.apakšpunkts). No likuma „Par iedzīvotāju

<sup>42</sup> Augstākās tiesas 13.07.2017. spriedums lietā Nr. SKA-679/2017, 7.-8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/322151.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

ienākuma nodokli” 11.<sup>5</sup> panta piektās daļas izriet, ka saimnieciskās darbības veikšanai var tikt izmantotas telpas, kuras tiek izmantotas arī personīgajam patēriņam. Tomēr iepriekš minētais neatbrīvo pieteicēju no pienākuma pierādīt, ka pieteicējs īpašumu regulāri izmanto saimnieciskajā darbībā. Tādējādi arī pašam pieteicējam ir jāsniedz pārliecinoši pierādījumi tam, ka īpašuma izmantošana saimnieciskajā darbībā ir objektīvi nepieciešama, kā arī īpašums faktiski tiek šādā veidā izmantots. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.<sup>5</sup> panta piektā daļa nav piemērojama tādējādi, ka tā piešķir saimnieciskās darbības veicējam tiesības atskaitīt saimnieciskās darbības izdevumus savus privātās dzīves patēriņa radītos izdevumus. Līdz ar to telpu izmaksas ir sedzamas vienīgi tad, ja saimnieciskās darbības regularitāte un apjoms objektīvi prasa nepārtrauktu saimnieciskās darbības veikšanu konkrētajās telpās. Situācijā, kad saimnieciskās darbības veicējs vēlas saimnieciskās darbības izdevumos iekļaut dzīvokļa komunālos maksājumus un nekustamā īpašuma nodokli par tādu dzīvokli, kuru acīmredzami izmanto pieteicēja ģimene privātām vajadzībām, vispārīgi paskaidrojumi par to, ka pieteicējs veic atsevišķas ar saimniecisko darbību saistītas darbības savā dzīvesvietā, nav pietiekami.”<sup>43</sup>

### 2.3.3. Tiesiskās sekas nepaziņošanai par īres līguma noslēgšanu

**Tēze: Ja nekustamā īpašuma izīrētājs paziņo Valsts ieņēmumu dienestam par īres līguma noslēgšanu un likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta divpadsmitajā daļā noteiktās kārtības piemērošanu, pārkāpjot likumā noteikto termiņu, tas neietekmē viņa kā nodokļu maksātāja tiesības uz ienākuma aplikšanu ar samazinātu nodokļa likmi.**

“Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta pirmo daļu vispārējā gadījumā fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Atbilstoši likuma 15.panta 2.<sup>1</sup>daļai iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme šādā gadījumā ir 25 procenti. Savukārt saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta divpadsmito daļu, ja maksātājam nerodas saimnieciskās darbības izdevumi vai tie ir nebūtiski, maksātājs, gūstot ienākumu no īpašuma, tostarp to izīrējot, var neregistrēties dienestā kā saimnieciskās darbības veicējs. Šajā gadījumā maksātājs nav tiesīgs piemērot saimnieciskās darbības izdevumus un tajos iekļaut ar īpašuma uzturēšanu un pārvaldīšanu saistītos izdevumus, izņemot nekustamā īpašuma nodokļa maksājumus par attiecīgo nekustamo īpašumu. Atbilstoši likuma 15.panta septītajai daļai iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme šādā gadījumā ir 10 procenti. No minētā izriet, ka, izīrējot nekustamo īpašumu, nodokļu maksātājam ir divas iespējas, proti, saviem ienākumiem piemērot vispārējo iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmi, saglabājot tiesības atskaitīt ar ieņēmumu gūšanu saistītos izdevumus, vai piemērot samazināto nodokļa likmi bez tiesībām piemērot saimnieciskās darbības izdevumus. Tādējādi priekšnoteikums vienas vai otras nodokļa likmes piemērošanai ir attiecīgā ieņēmumu un izdevumu uzskaitē un aplikamā ienākuma noteikšanas kārtība. Tieši šī priekšnoteikuma izpilde rada nodokļu maksātājam tiesības piemērot attiecīgo nodokļa likmi. [...] Augstākā tiesa, tāpat kā apgabaltiesa, atzīst, ka tiesību normas neparedz skaidras tiesiskās sekas gadījumā, ja nodokļa maksātājs ir izpildījis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 28.panta 8.punktā noteikto pienākumu, taču novēloti. Vēl jo vairāk no tiesību normām neizriet, ka nodokļa maksātājam iestātos pienākums šādā situācijā piemērot vispārējo nodokļa aprēķināšanas kārtību un nodokļa likmi. Šādos neskaidros tiesiskajos apstākļos, kā arī faktiskajos apstākļos, kad nodokļa maksātājs, lai arī nepienācīgi, tomēr ir izpildījis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 28.panta 8.punktā

<sup>43</sup> Augstākās tiesas 11.12.2019. spriedums lietā Nr. SKA-367/2019, 16. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:1211.A420427713.6.S>  
ECLI:LV:AT:2019:1211.A420427713.6.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

noteikto pienākumu, un vienlaikus pēc savas iniciatīvas ir deklarējis ienākumus no saimnieciskās darbības, nebūtu samērīgi un taisnīgi uz pieteicēju attiecināt vispārējo nodokļa aprēķināšanas kārtību.”<sup>44</sup>

## 2.4. Ienākumi no kapitāla pieauguma

### 2.4.1. Ienākuma noteikšana, pārdodot iepriekš nopirkto nekustamo īpašumu

**Tēze: Ja nekustamā īpašuma pirkuma līgumā ir atsevišķi noteikta cena nekustamajam īpašumam un ar to saistītajiem piederumiem (mēbelēm, sadzīves tehniku u.tml.), tad, nosakot aplikamo ienākumu no kapitāla pieauguma, cena par nekustamā īpašuma piederumiem nav jāņem vērā.**

Nereti fiziskas personas, iegādājoties dzīvošanai paredzētu nekustamo īpašumu, nolūkā samazināt dažādu nodevu maksājumus pirkuma līgumā atsevišķi nosaka cenu zemei un ēkai (dzīvoklim) un tā piederumiem (mēbelēm, sadzīves tehnikai, interjera priekšmetiem u.tml.). Taču, ja vēlāk nekustamais īpašums tiek atsavināts (un nav pamata ienākumu no pārdošanas atbrīvot no aplikšanas ar nodokli), un personai no atsavināšanas gūtais ienākums ir traktējams kā ienākums no kapitāla, tad izdevīgāk ir norādīt, ka nekustamā īpašuma iegādes cena bija augstāka. Tādēļ šajos gadījumos nodokļu maksātāji ir centušies argumentēt, ka, aprēķinot ienākumu no kapitāla (starpību starp nekustamā īpašuma iegādes vērtību un ieņēmumiem no pārdošanas), jāņem vērā kopējā summa par nekustamā īpašuma iegādi. Augstākā tiesa vairākkārt ir atzinusi, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa administrēšanas kontekstā ir jāņem vērā pirkuma līgumā noteiktā atsevišķi noteiktā cena par nekustamo īpašumu, nevis tā piederumiem.

“Iedzīvotāju ienākuma nodoklis atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta pirmās daļas 4.punktam ir nodoklis, ar ko aplik fiziskās personas gūtos ienākumus. Tas sastāv arī no nodokļa par ienākumu no kapitāla, tostarp nodokļa no kapitāla pieauguma. Likuma 11.<sup>9</sup> panta 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 uzskatīti panta otrajā daļā. Starp tiem ir arī nekustamais īpašums (ieskaitot tā iegūšanas tiesības) (4.punkts). No minētā izriet, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli aplikamā kapitāla pieauguma aprēķinā svarīgi ir trīs lielumi: kapitāla aktīva atsavināšanas cena, iegādes vērtība un tajā veikto ieguldījumu vērtība. 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. [...] Atsavinot nekustamo īpašumu, kas iegūts uz pirkuma līguma pamata, par tā iegādes vērtību tiek uzskatīta pirkuma līgumā norādītā pirkuma maksa. [...] Parasti nekustamais īpašums tiek pārdots kopā ar tajā ietilpstošajiem piederumiem, nosakot vienu pirkuma maksu. Tas nozīmē, ka tad nekustamā īpašuma pirkuma maksas veidojošie elementi citastarp 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

<sup>44</sup> Augstākās tiesas 29.06.2018. spriedums lietā Nr. SKA-125/2018, 5., 7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:0629.A420305214.2.S>  
ECLI:LV:AT:2018:0629.A420305214.2.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

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. [..]. Ja līdzīgi izlemj par labu šādai rīcībai, tiem ir jārēķinās ar tiesiskajām sekām, kuras no tās izriet, tostarp nodokļu maksāšanas pienākumu [..]. 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 līdzīgi, 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.”<sup>45</sup>

**Tēze: Ja persona ir pārdevusi nekustamo īpašumu, bet pirkuma maksa saskaņā ar līgumu ir pārskaitīta citas personas saistību segšanai, tad pirkuma maksa vienalga ir uzskatāma par pārdevēja ieņēmumiem.**

Šī tēze ir izriet no lietas, kurā atbilstoši nekustamā īpašuma pirkuma līguma noteikumiem pārdevējam ir samaksāta pirkuma maksa, kuru tas uz darījuma konta līguma pamata tālāk nodevis kredītiestādei citas personas saistību dzēšanai. Augstākā tiesa norādīja, ka “izvērtējot tiesību normas, kuras noteic, kā aprēķināms nodoklis no kapitāla pieauguma, secināms, ka šā nodokļa aprēķināšanas priekšnoteikums ir tas, ka īpašuma pārdošanas vērtība ir lielāka nekā tā iegādes vērtība un veikto ieguldījumu vērtība tā turēšanas laikā. Tieši šī starpība veido apliekamo ienākumu. Tiesību normas nodokļa samaksas pienākumu nepadara par atkarīgu ne no veida, kā persona izvēlējusies rīkoties ar savu īpašumu un tā atsavināšanas rezultātā gūtajiem ienākumiem, ne no veida, kā persona nolēmusi organizēt tai pienākošos līdzekļu apriti. Iesaistīšanās konkrētos privāttiesiskos darījumos, tostarp tādos, kas eventuāli var nest personai mantiskus zaudējumus, ir personas brīva izvēle (prezumējot, ka darījumi nav noslēgti maldības, viltus vai spaidu rezultātā). No juridiskā viedokļa par izvēli ierobežojošiem nevar tikt uzskatīti personīga rakstura motīvi, kas bijuši pamatā personas gribai noslēgt tāda vai citāda satura darījumu. Tātad, ja persona ieķīlā savu īpašumu, lai nodrošinātu citas personas saistību izpildi, tā būtībā ir paudusi savu gribu iesaistīties šādā darījumā, rēķinoties ar tā tiesiskajām un ekonomiskajām sekām, arī ar to, ka noteiktos apstākļos tā var būt spiesta atsavināt sev piederošo īpašumu, lai iegūtos līdzekļus izmantotu šīs citas personas saistību segšanai. Savukārt vienošanās par norēķinu kārtību ir vienīgi vairāku patstāvīgu darījumu (trešās personas aizdevuma līguma, galvojuma līguma, ķīlas līguma, īpašuma atsavināšanas līguma) papildinājums, un līdzīgi kā paši šie pamata darījumi tā ir privātpersonu (arī

<sup>45</sup> Augstākās tiesas 29.08.2017. spriedums lietā Nr. SKA-214/2017, 5.,7., 8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/326089.pdf>; Līdzīgi arī: Augstākās tiesas 18.12.2018. spriedums lietā Nr. SKA-217/2018, 7.-9. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:1218.A420305814.2.S>; ECLI:LV:AT:2018:1218.A420305814.2.S; Augstākās tiesas 12.03.2019. spriedums lietā Nr. SKA-41/2019, 7.-8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0312.A420423414.2.S>; ECLI:LV:AT:2019:0312.A420423414.2.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

pieteicējas) gribas izpaušme. Tādēļ tas, ka pieteicēja kopumā šobrīd cietusi zaudējumus (jo savu uzņemto saistību dēļ bijusi spiesta atsavināt savu īpašumu), kā arī tas, ka pieteicēja faktiski nav saņēmusi pirkuma maksu (jo vienojusies, ka tā uzreiz pārskaitāma citas personas saistību dzēšanai), neļauj uz šo gadījumu raudzīties citādāk kā uz gadījumu, kad persona nekustamā īpašuma pirkuma maksu vispirms faktiski saņem pati un tad to izlieto jebkādiem citiem mērķiem[...].”<sup>46</sup>

## 2.4.2. Ienākuma noteikšana, pārdodot iepriekš mantotu nekustamo īpašumu

**Tēze:** Nosakot ienākumu par kapitāla pieaugumu no mantota nekustamā īpašuma, par īpašuma iegādes vērtību uzskatāma mantojuma apliecībā norādītā vērtība; faktam, ka nekustamais īpašums ir apgrūtināts ar hipotēku, nav nozīmes ienākuma noteikšanā

Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.<sup>9</sup> panta ceturtais daļas pirmais teikums noteic: “Ja kapitāla aktīvs iegūts mantojuma ceļā, par tā iegādes vērtību uzskata attiecīgi mantojuma masā ietilpstošā norādītā konkrētā kapitāla aktīva vērtību.” Augstākā tiesa, tulkojot šo normu, ir atzinusi: “Var piekrist [...], 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[...]. 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.[...]

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.<sup>9</sup> panta 5.<sup>1</sup> daļas izpratnē.[...] 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.”<sup>47</sup>

<sup>46</sup> Augstākās tiesas 03.04.2019. spriedums lietā Nr. SKA-208/2019, 6. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0403.A420211315.2.S>  
ECLI:LV:AT:2019:0403.A420211315.2.S

<sup>47</sup> Augstākās tiesas 01.04.2019. spriedums lietā Nr. SKA-205/2019, 7.,8., 11. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0401.A420326415.2.S>  
ECLI:LV:AT:2019:0401.A420326415.2.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

**Tēze: Nosakot ienākumu par kapitāla pieaugumu no mantota nekustamā īpašuma, papildus mantojuma apliecībā norādītajai vērtībai ņemami vērā tikai tie ieguldījumi īpašumā, kurus pēc mantojuma apliecības izsniegšanas veicis mantinieks.**

“Mantojuma apliecībā norādītajā īpašuma vērtībā iekļaujas arī ieguldījumi īpašumā, kas ir veikti līdz mantojuma atklāšanās brīdim. [...] 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 īpašnice (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.<sup>9</sup> panta 5.<sup>1</sup> daļa. Līdz ar to mantojuma atstājēja ieguldījumi, kas veikti īpašumā pirms mantojuma atklāšanās, nevar tikt atzīti par mantinieka ieguldījumiem. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.<sup>9</sup> panta ceturtais 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 izdevumus gan mantotā īpašuma vērtību, kurā jau ir iekļauta ēkas vērtība, gan arī izdevumus par ēkas būvniecību, tad pieteicējai būtu iespējas divkārsā 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.”<sup>48</sup>

#### **2.4.3. Ienākuma noteikšana, pārdodot iepriekš dāvinājumā saņemtu nekustamo īpašumu**

**Tēze: Nosakot ienākumu par kapitāla pieaugumu no dāvināta nekustamā īpašuma, ja dāvinājuma līgumā nav noteikta nekustamā īpašuma vērtība, ņemams vērā nekustamā īpašuma novērtējums kadastrā (nevis kadastrālā vērtība).**

“Ienākuma no kapitāla noteikšanu regulē likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.<sup>9</sup> pants. Tā pirmā daļa nosaka vispārējo principu: kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā. [...] Kā redzams, dāvinājuma līguma gadījumā par iegādes vērtību tiek uzskatīta līgumā norādītā vērtība. Likums nenoteic, kā būtu nosakāma iegādes vērtība tad, ja dāvinājuma līgumā šādas norādes nav. [...] Tomēr ir jāpatur prātā likuma galvenais princips: ar nodokli tiek aplikts kapitāla pieaugums, kas atbilst arī ienākuma nodokļa principam kopumā. Vērtējot nekustamā īpašuma kadastrālās vērtības un nekustamā īpašuma novērtējuma kadastrā būtību, nākas secināt, ka precīzāks atskaites punkts katra konkrēta īpašuma patiesajai vērtībai ir īpašuma novērtējums kadastrā, jo tikai tas ņem vērā arī mežaudzi, kas objektīvi palielina īpašuma vērtību. Līdz ar to Augstākā tiesa uzskata, ka, likumā iztrūkstot konkrētam regulējumam attiecībā uz nekustamā īpašuma iegādes vērtību dāvinājuma gadījumā (kad līgumā nav norādīta īpašuma vērtība), ir pamats tieši piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.<sup>9</sup> panta pirmo daļu. Piemērojot minēto normu, ir pamats par iegādes vērtību atzīt nekustamā īpašuma novērtējumu kadastrā.”<sup>49</sup>

<sup>48</sup> Augstākās tiesas 18.04.2019. spriedums lietā Nr. SKA-342/2019, 7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0418.A420316015.3.S>  
ECLI:LV:AT:2019:0418.A420316015.3.S

<sup>49</sup> Augstākās tiesas 30.03.2015. spriedums lietā Nr. SKA-26/2015, 12., 13., 17.-18. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/210015.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

#### **2.4.4. Nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu pierādīšana**

**Tēze:** Ja ieguldījumus nekustamajā īpašumā objektīvu iemeslu dēļ nav iespējams pierādīt ar dokumentāriem pierādījumiem, tos ir iespējams pierādīt arī ar citiem pierādīšanas līdzekļiem.

Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.<sup>9</sup> panta 5.<sup>1</sup> daļa noteic, ka “veiktais ieguldījums nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā ir dokumentāri pierādāmi izdevumi, kas saistīti ar nekustamā īpašuma uzlabošanu un atjaunošanu, ja tie veikti pēc 1993.gada 31.decembra, un šie izdevumi nav atzīti nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības izmaksās ne pamatlīdzekļu nolietojuma veidā, ne kārtējos izdevumos.” Lietā, kurā bija strīds par nekustamajā īpašumā veiktajiem ieguldījumiem, pieteicējs norādīja, ka šī 2010. gadā pieņemtā norma neatbilstot Satversmei, jo pieteicējs pirms šīs normas pieņemšanas nevarēja paredzēt, ka viņam ir nepieciešams vākt dokumentārus pierādījumus par veiktajiem uzlabojumiem. Administratīvā apgabaltiesa norādīja, ka “gadījumā, ja dokumentāro pierādījumu (piemēram, darījuma attaisnojuma dokumentu) iesniegšana objektīvu iemeslu dēļ nav iespējama atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantā un arī Administratīvā procesa likuma 150.panta trešajā daļā nostiprinātajam nodokļu maksātāja pierādīšanas pienākumam, ir pieļaujami arī citi pierādīšanas līdzekļi.” Augstākā tiesa šos secinājumus atzina par pareiziem.<sup>50</sup>

### **2.5. Citi ar apliekamā ienākuma noteikšanu un nodokļa samaksu saistīti jautājumi**

#### **2.5.1. Piemērojamo tiesību normu noteikšana atkarībā no ienākumu gūšanas brīža**

**Tēze:** Nodokļu maksāšanas pienākumu un tā apmēru nosaka tās tiesību normas, kuras ir spēkā ienākumu gūšanas brīdī.

“Nodokļu maksāšanas pienākuma rašanās brīdi nosaka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas par ar nodokli apliekamo objektu un normas par to, kurš brīdis ir uzskatāms par ienākumu gūšanas brīdi.[..] Likuma 16.<sup>1</sup>panta desmitā daļa noteic, ka par tāda ienākuma gūšanas dienu, kas radies aizdevuma (kredīta) saistību samazināšanas vai dzēšanas rezultātā, uzskata dienu, kad stājas spēkā vienošanās, ar kuru tiek samazinātas vai dzēstas aizdevuma (kredīta) saistības. Tādējādi tiesību normās ir definēts arī jēdziens – ienākuma gūšanas diena – gadījumos, kad tiek samazinātas vai dzēstas aizdevuma (kredīta) saistības. Tiesiskais regulējums par to, kura diena ir uzskatāma par ienākumu gūšanas dienu, nosaka arī to, kurā brīdī rodas nodokļu maksāšanas pienākums. Pienākumu rašanās brīdis sevī ietver arī tiesību normu piemērošanu, jo pienākumu esību nevar konstatēt, nepiemērojot spēkā esošās tiesību normas, kas regulē nodokļu samaksu konkrētajā situācijā. Nav arī šaubu, ka pienākumu rašanās brīdī piemēro spēkā esošās tiesību normas, nevis tādas, kuras vairs nav spēkā vai vēl nav spēkā.”<sup>51</sup>

#### **2.5.2. Neapliekamā minimuma neattiecināšana uz mikrouzņēmumu darbiniekiem**

<sup>50</sup> Augstākās tiesas

<sup>51</sup> Augstākās tiesas 10.10.2019. spriedums lietā Nr. SKA-452/2019, 6. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/392018.pdf> ECLI:LV:AT:2019:1010.A420291616.5.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

**Tēze:** Likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 12. pantā paredzētie noteikumi par neapliekamo minimumu neattiecas uz mikrouzņēmumu darbiniekiem neatkarīgi no tā, vai viņi taksācijas gadā ir vai nav guvuši ienākumus, strādājot mikrouzņēmumā.

“Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” redakcijā, kas bija spēkā 2011.gadā, 12.panta pirmā daļa noteic, ka maksātāja gada apliekamajā ienākumā netiek ietverta summa vienas personas gada neapliekamā minimuma apmērā, ja šajā pantā nav noteikts citādi. Viens no izņēmumiem, kuru paredz minētā norma, reglamentēts panta septītajā daļā, kas noteic, ka maksātājam tajā taksācijas gada periodā, kurā tas ir bijis mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbinieks, nepiemēro šā panta pirmajā daļā noteikto neapliekamo minimumu. Normas gramatiskajā formulējumā nekas neliecina par to, ka neapliekamā minimuma nepiemērošana būtu atkarīga no tā, vai darbinieks ir guvis ienākumus mikrouzņēmumā. No normas skaidri izriet, ka priekšnoteikums neapliekamā minimuma nepiemērošanai ir mikrouzņēmuma darbinieka statuss. Ja likumdevējs kritēriju par darbinieka gūtajiem ienākumiem mikrouzņēmumā būtu vēlējis izvirzīt kā priekšnoteikumu neapliekamā minimuma nepiemērošanai, tad tam būtu jāizriet no konkrētās tiesību normas, tā kā tas ir pietiekami specifisks kritērijs, kas nav automātiski izsecināms no mikrouzņēmuma darbinieka statusa. Ņemot vērā, ka likumdevējs to nav darījis, un, ņemot vērā, ka nav arī šaubu par normas teksta skaidrību, tad nav arī pamata pieņemt, ka likumdevēja griba bijusi cita.”<sup>52</sup>

### 2.5.3. Darba devēja atbildība par algas nodokļa ieturēšanu

**Tēze:** Gadījumi, kad algas nodokli ir pienākums ieturēt (maksāt) darbiniekam, likumā ir noteikti izņēmumi. Pārējos gadījumos par algas nodokļa ieturēšanu atbild darba devējs.

“[...] nodokļa maksātājs algas nodokļa kontekstā ir fiziskā persona (darbinieks), no kuras algas nodoklis tiek aprēķināts, savukārt šā nodokļa aprēķināšanu un iemaksāšanu valsts budžetā veic darba devējs. Attiecīgi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” paredzēta darba devēja atbildība par termiņā nesamaksāto nodokli, nepilnīgu nodokļa ieturēšanu un apliekamā ienākuma samazināšanu. [...] darba devēja atbildība neaprobežojas ar gadījumiem, kad nodoklis ir ieturēts, bet nav iemaksāts valsts budžetā. No minētajām tiesību normām skaidri izriet, ka darba devējs ir atbildīgs gan par nodokļa ieturēšanu, gan iemaksāšanu valsts budžetā. [...] Likumā ir noteikta īpaša kārtība algas nodokļa iekasēšanai, kas acīmredzot, kā to apsvērusi arī apgabaltiesa, saistīta ar šā nodokļa administrēšanas vienkāršošanu un nodokļa aprēķināšanas atvieglošanu darbiniekiem. Tādēļ nav nozīmes dienesta argumentam, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis jebkurā gadījumā tiek ieturēts no fiziskās personas ienākumiem. Ja likumā paredzēts darba devēja pienākums maksāt nodokli par darbinieku, secīgi darba devējs atbilstoši šā paša likuma regulējumam ir atbildīgs par šā pienākuma izpildi. [...] parastā situācijā (t.i., kad darba devējs nav pārtraucis darbību Latvijā, nav likvidēts un ir atrodams) nodokli maksā darba devējs. Izņēmuma gadījumā, t.i., kad darba devējs ir pārtraucis darbību Latvijā, ir likvidēts (un tā nodokļu parādi nav dzēsti) vai tas nav atrodams, trūkstošā nodokļa daļa jāsamaksā darbiniekam pašam. Tātad likuma 31.<sup>3</sup>panta trešajā daļā paredzēts izņēmums no vispārīgās kārtības (nodokli par darbinieku maksā darba devējs), nevis, kā to uzskata Valsts ieņēmumu dienests, noteikts vienīgais gadījums, kad darbiniekam nodoklis nav jāmaksā. Darba devēja likvidācija un (vai) nodokļu parādu dzēšana ir apstākļi, kas ļauj darbiniekam trūkstošo nodokļa daļu nemaksāt pat tad, ja ir iestājušies aplūkotajā normā minētie izņēmuma apstākļi. Respektīvi, 31.<sup>3</sup>panta trešā daļa paredz gan izņēmumu no vispārīgās kārtības (izņēmuma kārtā fiziskā persona maksā darba devēja nesamaksāto nodokli), gan izņēmumu no šā izņēmuma (tomēr tā to nedara, ja darba devējs ir likvidēts,

<sup>52</sup> Augstākās tiesas 09.03.2017. spriedums lietā Nr. SKA-200/2017, 7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/302369.pdf>



Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

dzēšot nodokļu parādus). Šī norma pilnībā noregulē gadījumus, kad fiziskā persona maksā budžetā darba devēja (ienākuma izmaksātājā) nesamaksāto nodokli no fiziskās personas apliekamā ienākuma.”<sup>53</sup>

#### **2.5.4. Gadījumi, kad darījuma partnerim nav pienākums ieturēt nodokli**

**Tēze:** Ja ar nodokli apliekamais ienākums gūts no ilgstošas, regulāras un neregistrētas saimnieciskās darbības, tad pienākums veikt nodokļa ieturējumu negulstas uz saimnieciskās darbības veicēja darījuma partneri.

Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17. panta desmitās daļas 7. punkts noteic, ka “no fiziskās personas ienākumiem, kurus izmaksā komersanti, individuālie uzņēmumi (arī zemnieku vai zvejnieku saimniecības), kooperatīvās sabiedrības, nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības, iestādes, organizācijas, biedrības, nodibinājumi un fiziskās personas, kuras reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas, ja tie nav saistīti ar darba attiecībām un nav atbrīvoti no aplikšanas ar nodokli, ienākuma izmaksātājs ietur nodokli ienākuma izmaksas vietā un iemaksā to budžetā ne vēlāk kā ienākuma izmaksas mēnesim sekojošā mēneša piektajā datumā. Pie šādiem ienākumiem pieder [...] ieņēmumi no saimnieciskās darbības, ko veic fiziskā persona, kurai nav izsniegts Valsts ieņēmumu dienesta apliecinājums par reģistrēšanos saimnieciskās darbības veicēja statusā, izņemot ieņēmumus no lauksaimnieciskās produkcijas ražošanas un no sēņošanas, ogošanas vai savvaļas ārstniecības augu un ziedu vākšanas.”

Augstākā tiesa atzina, ka šī norma nav attiecināma uz gadījumu, kad fiziskā persona vairāku gadu periodā bija veikusi saimniecisko darbību ar nekustamajiem īpašumiem, kas regulāri peļņas nolūkā tika pirkti, pārdoti un izīrēti. “[...] likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.panta desmitās daļas 7.punkta piemērošanai ir jāņem vērā iedzīvotāju ienākuma nodokļa vispārējais aprēķināšanas mehānisms tādā ziņā, ka atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.pantam fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Ņemot vērā, ka persona vislabāk var zināt gan ieņēmumus, gan izdevumus un aprēķināt apliekamo ienākumu, viņa pati kā saimnieciskās darbības veicēja aprēķina maksājamo nodokļa summu un to samaksā. Nebūtu pamatoti šo kārtību neattiecināt tikai tāpēc, ka persona, ilgstoši veicot saimniecisko darbību, pretēji likuma prasībām nav reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja un tās darījuma partneris jeb ieņēmumu avots ir komersants vai cita 17.panta desmitajā daļā minētā persona. Tādējādi 17.panta desmitās daļas 7.punkts, saskaņā ar kuru nodokļa samaksas pienākums gulstas uz personas darījuma partneri, nav attiecināms uz gadījumiem, kad fiziskā persona veic ilgstošu un regulāru saimniecisko darbību, no kuras gūtie ieņēmumi ir apliekami ar nodokli. Ja abi darījuma partneri minēto normu būtu interpretējuši citādi un fiziskās personas darījuma partneris nodokli būtu samaksājis, Valsts ieņēmumu dienestam šis apstāklis būtu jāņem vērā, tomēr šajā lietā nodokļa samaksas fakts nav konstatēts.”<sup>54</sup>

#### **2.5.5. Iznomāta personāla ienākumi**

**Tēze:** Nosakot iznomāta personāla ienākumus, ja darbaspēka nodrošinājuma pakalpojumu sniedz mikrouzņēmums, nav nepieciešams konstatēt, ka pakalpojumus sniedz to saņēmēja bijušie darbinieki.

<sup>53</sup> Augstākās tiesas 01.11.2013. spriedums lietā Nr. SKA-891/2013, 5.-7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/131114.pdf>

<sup>54</sup> Augstākās tiesas 28.12.2012. spriedums lietā Nr. SKA-588/2012, 13. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/128817.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.<sup>2</sup> panta pirmā daļa paredz, ka personāla nomai (šā likuma 17.<sup>1</sup> panta otrās daļas izpratnē) pielīdzina darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu saņemšanu, ja šos pakalpojumus sniedz mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs. Panta otrā daļa noteic, ka ar darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sniegšanu šā panta izpratnē saprot tādas tiesiskās attiecības, kurās darba devējs slēdz darba līgumu ar darbinieku, lai to norīkotu uz laiku vai pastāvīgi veikt darbu citai personai, tās labā un vadībā. Ar darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sniegšanu šā panta izpratnē saprot arī attiecības, kuru ietvaros pastāv vismaz viens no šādiem nosacījumiem: 1) mikrouzņēmuma darbiniekus vai īpašniekus pakļauj tās personas noteiktajai darba kārtībai un rīkojumiem, kuras labā veic darbu; 2) persona, kuras labā veic darbu, nosaka personāla skaitu un kvalifikāciju; 3) atlīdzību mikrouzņēmumu nodokļa maksātājam aprēķina atkarībā no nostrādātā darba laika; 4) persona, kuras labā veic darbu, nodrošina personālu ar lielāko daļu pamatlīdzekļu, darbarīku un materiālu. [...] regulējuma ieviešanas mērķis bija novērst mikrouzņēmumu nodokļa režīma izmantošanu nodokļu plānošanas mērķiem. Lai gan anotācijā ir uzsvērts konkrēts nodokļu optimizācijas shēmas veids, nav pamata uzskatīt, ka norma ir piemērojama tikai minētajā gadījumā, proti, kad darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sniedz mikrouzņēmuma nodokļa maksātājs, kas iepriekš ir bijis pakalpojuma saņēmēja darbinieks. Pretēji kasācijas sūdzībā minētajam, tiesību norma neprasa pierādīt, ka mikrouzņēmuma nodokļu maksātājs dibināts ar mērķi, lai sniegtu pakalpojumu bijušajam darba devējam.”<sup>55</sup>

#### 2.5.6. Aprēķina metodes izmantošanas pieļaujamība

**Tēze:** Ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu var noteikt ar aprēķina metodi ne tikai likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, bet arī likumā “Par nodokļiem un nodevām” noteiktajos gadījumos.

Augstākā tiesa ir atzinusi, ka likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta otrajā daļā minētais gadījums, kad apliekamā ienākuma noteikšanā var izmantot aprēķina metodi, neizslēdz iespēju aprēķina metodi izmantot arī likumā “Par nodokļiem un nodevām” minētajos gadījumos. “Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22.panta otrajā daļā paredzēts, ka gadījumā, ja Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) uzrādītie maksātāja ienākumi vai maksātāja iesniegtajā deklarācijā uzrādītais ienākumu apjoms saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošo informāciju ir mazāks par viņa izdevumu apjomu, Valsts ieņēmumu dienests nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļa summu uz aprēķinu pamata. [...] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 3.panta pirmajā un otrajā daļā paredzēts, ka ar šo nodokli apliek visus ienākumus, izņemot likuma 9.pantā minētos neapliekamos ienākumus. Gadījumos, kad apliekamo ienākumu apmērs nav zināms, ir nepieciešamas metodes, ar kuru palīdzību šo apmēru var noteikt uz aprēķinu pamata. Gadījums, kad nodokļa maksātāja izdevumi pārsniedz viņa ienākumus, ir tikai viens no tiem. No iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas viedokļa nekādi neatšķiras situācija, ja persona saņem slēptus ienākumus un tos iztērē, no tādas, kurā saņemtie līdzekļi netiek tērēti. Līdz ar to secinājums, ka uz aprēķinu pamata noteikt ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu var tikai tad, ja tiek konstatēts, ka izdevumi pārsniedz ienākumus, ir nepamatoti šaura likuma interpretācija. Ir skaidrs, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22.panta otrā daļa neaptver visus gadījumus, kuros ir nepieciešams noteikt apliekamos ienākumus uz aprēķinu pamata. Nodokļa maksājuma apmēra precizēšana

<sup>55</sup> Augstākās tiesas 24.05.2018. spriedums lietā Nr. SKA-107/2018, 5.-6. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:0524.A420270914.2.S>  
ECLI:LV:AT:2018:0524.A420270914.2.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

vispārīgi ir regulēta likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.pantā. Šā panta otrajā daļā noteikts, ka nodokļu administrācija papildus aprēķina nodokļus saskaņā ar konkrēto nodokļu likumiem, ja, nosakot nodokļu maksājumu apmēru, ir pārkāpti likumi, Ministru kabineta noteikumi vai pašvaldības domes (padomes) izdotie saistošie noteikumi. Savukārt 23.panta sestajā daļā paredzēts, ka nodokļu administrācijai ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru, ja ir konstatēta vismaz viena no šādām pazīmēm [...] Tātad likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta sestajā daļā ir uzskaitīta virkne gadījumu, kuros nodokļu maksājumu apmēru var noteikt uz aprēķinu pamata (vispārējā tiesību norma). Turpretim likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22.panta otrajā daļā ir minēts tikai viens šāds gadījums – ja nodokļa maksātāja ienākumu apjoms ir mazāks par viņa izdevumu apjomu (speciālā tiesību norma). Ņemot vērā iepriekš 10.punktā teikto, ka saskaņā ar likumu iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir jāmaksā par visiem apliekamajiem ienākumiem, maksājamo nodokļa summu var noteikt uz aprēķinu pamata arī vispārējā tiesību normā paredzētajos gadījumos. Speciālā tiesību norma šajā ziņā neierobežo vispārējās tiesību normas piemērošanu. Tieši otrādi – ja speciālā tiesību norma tiktu piemērota atrauti no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta sestās daļas, netiktu panākts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 3.panta pirmās un otrās daļas mērķis iekasēt nodokli par visiem apliekamajiem ienākumiem.”<sup>56</sup>

### **2.5.7. Valsts ieņēmumu dienesta tiesības precizēt deklarāciju faktoloģisku kļūdu gadījumā**

**Tēze:** Par faktoloģiskām kļūdām, kuras Valsts ieņēmumu dienests var labot deklarācijā, uzskatāmas arī ziņas, kuras ir norādītas nepareizajā deklarācijas daļā.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 23.panta pirmajai daļai, “ja iesniegtajā deklarācijā ir faktoloģiskas un/vai aprēķina neprecizitātes, Valsts ieņēmumu dienests izlabo pieļautās kļūdas un izlaboto deklarāciju kopā ar norādi par maksātāja pieļautajām kļūdām nosūta maksātājam. Maksātāja pienākums ir iemaksāt budžetā norādīto summu.”

“Lietā ir strīds par minētajā daļā ietvertās normas, kas noteic pienākumu izlabot pieļautās faktoloģiskās kļūdas, interpretāciju. Domstarpības procesa dalībnieku starpā ir par to, vai Valsts ieņēmumu dienests, neveicot auditu, var labot deklarāciju, faktus no vienas deklarācijas daļas ierakstot citā, tādējādi paaugstinot nodokļu summu.[...] strīds par tiesību normu interpretāciju neizslēdz iespēju, ka Valsts ieņēmumu dienests, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 23.panta pirmo daļu, šādā gadījumā deklarācijā izlabo faktoloģiskās kļūdas un noteic papildu nodokļa summu. [...] Ne minētais likums, ne no tā izrietošs zemāks ārējais normatīvais akts neskaidro, ko likumdevējs domājis ar faktoloģiskām neprecizitātēm (kļūdām). Interpretējot šo vārdkopu gramatiski, secināms, ka tās ir neprecizitātes (kļūdas), kas saistītas ar zināšanām par faktiem (datiem, apstākļiem). Konkrētajā gadījumā ziņas par no augoša meža atsavināšanas iegūtajiem ienākumiem ir ziņas par faktiem – par to, ka ir pārdota koksne un par to saņemta samaksa. Šīs ziņas deklarācijā, pēc Valsts ieņēmumu dienesta ieskata, ir norādītas nepareizajā deklarācijas daļā, tātad kļūdaini. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 23.panta pirmajai daļai šādas ziņas Valsts ieņēmumu dienests var labot.”<sup>57</sup>

<sup>56</sup> Augstākās tiesas 11.06.2012. spriedums lietā Nr. SKA-116/2012, 9., 10., 12. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/121780.pdf>

<sup>57</sup> Augstākās tiesas 17.08.2012. spriedums lietā Nr. SKA-355/2012, 8., 9.-10. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/122269.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

### **3. PROCESUĀLIE ASPEKTI LIETĀS PAR NEKUSTAMĀ ĪPAŠUMA NODOKLI UN IEDZĪVOTĀJU IENĀKUMA NODOKLI**

#### **3.1. Nodokļu maksātāja pienākums līdzdarboties un pierādīšanas pienākums**

**Tēze: Nodokļu maksātājam ir pienākums pierādīt nodokļu maksājumu lielumu, ja viņš nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu lielumam; nodokļu maksātāja pierādīšanas pienākums ir tiktāl, ciktāl pierādāmie fakti veicina viņam labvēlīga lēmuma pieņemšanu**

“Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 150.panta pirmo daļu iestādei jāpierāda tie apstākļi, uz kuriem tā atsaucas kā uz savu iebildumu pamatojumu, bet saskaņā ar šā panta trešo daļu pieteicējam atbilstoši savām iespējām jāpiepalīdz pierādījumus savākšanā. Savukārt saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantu, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs, bet saskaņā ar šā likuma 32.<sup>2</sup>panta pirmo daļu nodokļu maksātājs noteiktajā termiņā sniedz šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās informatīvās deklarācijas vai pēc nodokļu administrācijas amatpersonas pieprasījuma papildu informāciju (saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinājošus dokumentus, grāmatvedības uzskaites dokumentus, kā arī citu informāciju, kas raksturo darbības, kuras ietekmēja vai varēja ietekmēt nodokļu aprēķinu un nomaksu), kuru nesāņemot nav iespējama vai ir apgrūtināta konkrētā vai cita nodokļu maksātāja budžetā iemaksājamās nodokļa summas vai pārmaksas summas noteikšana. Balstoties uz minēto, Augstākā tiesa daudzkārt norādījusi, ka privātpersonas pienākums nodrošināt nepieciešamos pierādījumus palielinās proporcionāli tam, cik ļoti lēmuma pieņemšanas process notiek pašas privātpersonas interesēs. Attiecībā uz faktiem, kas veicina privātpersonai labvēlīga lēmuma pieņemšanu, ir dabiski un atbilstoši pierādījumu nastu uzlikt privātpersonai, nevis valsts pārvaldei [..]. Tāpat Augstākā tiesa paudusi, ka nodokļu maksātāja pienākums ir iesniegt pierādījumus par skaidras naudas uzkrājumu veidošanos vai vismaz norādīt ticamu pamatojumu un apstākļus, kādos tas veidojies, kurus savukārt dienests varētu pārbaudīt. Šāds pienākums ir atbilstošs tiesību normām un judikatūrai un ir samērīgs. Tas citstarp izriet arī no loģikas, ka tieši pašam nodokļu maksātājam vislabāk ir zināmi fakti par savu nodarbošanos, darījumiem, ieņēmumu avotiem, naudas apriti u.tml. Savukārt, tā kā tiesību normas nosaka pienākumu maksāt nodokli no ienākumiem, bet valstij kompetenci kontrolēt šā pienākuma izpildi, personai šīs ziņas jāatklāj un jāuzrāda iestādei. Vēl jo vairāk personai jāsadarbojas ar iestādi, ja noskaidrojami apstākļi ir seni un vienīgais informācijas avots vairs var būt vienīgi pats nodokļu maksātājs [..][..] Augstākā tiesa atgādina, ka atbilstoši sprieduma iepriekšējā punktā minētajai judikatūrai pierādīšanas nasta uz privātpersonu gulstas tādā mērā, kādā mērā pierādāmie fakti veicina privātpersonai labvēlīga lēmuma pieņemšanu. Ja pieteicējs ir iesniedzis skaidras naudas uzkrājumu izcelsmes pierādījumus (konkrētā gadījumā banku izziņas par skaidras naudas izmaksu), tad tālāk jau dienestam ir jāpamato ar pierādījumiem, ka pastāv pamatotas šaubas par šo uzkrājumu esību. Tikai tad, ja šādas šaubas tiek pietiekami pamatotas, nodokļu maksātājam savukārt ir pamats censties šīs šaubas novērst [..]. Noraidot pieteicēja iesniegtos pierādījumus ar argumentu, ka tie neaplicina pieteicēja izdevumus,

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

dienests netaisnīgi sadala pierādīšanas nastu, jo būtībā spiež pieteicēju pierādīt nevis viņa pozīciju, bet gan dienesta pozīciju.”<sup>58</sup>

**Tēze: Procesuālās līdzdarbības pienākums ir jāsamēro ar tiesībām uz taisnīgu tiesu un no tā izrietošajām tiesībām pamatot iestādē iesniegto ziņu patiesumu.**

Administratīvā apgabaltiesa spriedumā bija atzinusi, ka pieteicēja nav godprātīgi izmantojusi savas tiesības un nav izpildījusi līdzdarbības pienākumu, jo jau audita laikā nav iesniegusi saimnieciskās darbības izdevumus un ieguldījumus kapitāla aktīvā pamatojošus dokumentus. Tāpēc tiesa atteikusies vērtēt tiesas procesā iesniegtos pierādījumus, atzīstot tos par nepieļaujamiem. Augstākā tiesa šādu rīcību atzina par nepamatotu: “Nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju [...]. Tādēļ nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi un iesniegt nodokļu administrācijai atbilstošus pierādījumus un paskaidrojumus, kā arī apstrīdēšanas un pārsūdzības stadijā norādīt konkrētus iebildumus par to, kur Valsts ieņēmumu dienests, konstatējot lietas izlemšanai būtiskos apstākļus, ir kļūdījies. Vienlaicīgi tiesai ir arī jāpatur prātā, ka līdzdarbības pienākuma princips ir piemērojams kopsakarā ar citiem tiesību principiem, tostarp tiesībām uz taisnīgu tiesu. Vairāku principu vienlaicīga piemērošana prasa novērtēt katra atsevišķā principa nozīmi (faktisko iedarbību) saistībā ar konkrētās lietas apstākļiem. Līdzdarbības princips ir saistāms ar nodokļu maksātāja pienākumiem, kas vispārīgi ir atspoguļoti likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.pantā. Nodokļu maksātāja pienākumi ir dažādi, tāpat šo pienākumu izpilde vai neizpilde var izpausties dažādos veidos un intensitātes pakāpēs. Tas nozīmē, ka atsevišķu darbību neveikšanai ir atšķirīgas tiesiskās sekas, ņemot vērā konkrētās darbības nozīmi procesā kopumā. Konkrētajā gadījumā pamatā tiesa norādījusi uz novēlotu dokumentu iesniegšanu un iestādē neminētu argumentu izteikšanu tiesvedības procesa laikā. Nodokļu maksātāja pienākumos ietilpst pienākums nodokļu aprēķinu pareizības pierādīšanai uzglabāt finanšu un saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinošus dokumentus, kā arī pamatot nodokļu maksājumu atbilstību normatīvajiem aktiem, uzrādot vai iesniedzot nodokļu administrācijas amatpersonām viņu pieprasītos dokumentus (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 4. un 5.punkts). Šo pienākumu saturu precizē vēl citas tiesību normas, kas apraksta to, kādi tieši dokumenti ir jāiesniedz. Tādējādi apgabaltiesai, pirms tā piemēro līdzdarbības principu, ir precīzi jānoskaidro, kādi tieši dokumenti tika iesniegti novēloti, kāda ir šo dokumentu nozīme saistībā ar pieteicējas argumentiem.[...] Konkrētajā gadījumā lietā nav strīda, ka pieteicēja ir iesniegusi dienestam saimnieciskās darbības grāmatvedības uzskaites dokumentus. Tāpat ir iesniegti arī dokumenti, kas pamato grāmatvedības ierakstu izdarīšanu. Strīds lietā sākotnēji bija par to, vai šie dokumenti ir pietiekami grāmatvedības ierakstu apstiprināšanai, kā arī strīds par atsevišķu pozīciju iekļaušanas pareizību. Šādos apstākļos papildu pierādījumu iesniegšana ir pieļaujama, ciktāl papildus sniegtie dokumenti pamato pieteicējas grāmatvedības uzskaites ierakstus. Vēl jo vairāk ir pieļaujama jaunu argumentu izteikšana par dažādiem dienesta lēmuma aspektiem.”<sup>59</sup>

<sup>58</sup> Augstākās tiesas 12.07.2018. spriedums lietā Nr. SKA-35/2018, 6., 7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:0712.A420533212.2.S>  
ECLI:LV:AT:2018:0712.A420533212.2.S

<sup>59</sup> Augstākās tiesas 20.12.2019. spriedums lietā Nr. SKA-244/2019, 7.-8., 10. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:1220.A420319214.2.S>  
ECLI:LV:AT:2019:1220.A420319214.2.S

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

### **3.2. Apstrīdēšanas ietvaros neizteiktu argumentu nepieļaujāmība tiesvedībā**

**Tēze: Ja pieteicējs tiesvedības laikā izvirza iebildumus pret pārsūdzēto lēmumu, kurus nebija izvirzījis, bet varēja izvirzīt apstrīdēšanas ietvaros, šādu iebildumu izvirzīšana nav pieļaujama.**

“[...] Administratīvā procesa likums neparedz, ka personai apstrīdēšanas iesniegumā būtu jānorāda konkrēti apsvērumi vai iebildumi, kuru dēļ persona pārsūdzēto lēmumu uzskata par prettiesisku. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 78.panta pirmajai un otrajai daļai ir pietiekami, ja apstrīdēšanas iesniegumā tiek izteikts tikai prasījums par lēmuma atcelšanu. Tomēr, ja persona apstrīdēšanas iesniegumā ir izvēlējusies skaidri norādīt, kam tieši tā saistībā ar konkrēto administratīvo aktu nepiekrīt, vienlaikus norādot, pret ko neiebilst, iestādei ir pamats to ņemt vērā, izlemjot, kādos aspektos apstrīdētais administratīvais akts ir pārskatāms (sk. Administratīvā procesa likuma 81.panta pirmo daļu). Jo īpaši tas pieļaujams tāda veida administratīvajos aktos, kuros lēmuma rezultātu veido atsevišķas, patstāvīgi konstatējamās un līdz ar to arī patstāvīgi pārbaudāmas pozīcijas, kā tas ir nodokļu strīdos. Turklāt jāņem vērā, ka nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju [...]. Tādēļ nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi un iesniegt administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus, kā arī apstrīdēšanas un pārsūdzības stadijā norādīt konkrētus iebildumus par to, kur dienests, konstatējot lietas izlemšanai būtiskos apstākļus, kļūdījies. Jāņem vērā, ka tieši nodokļu maksātājs ir tas, kuram vislabāk jāzina apstākļi, kas saistīti ar tā ieņēmumiem, izdevumiem un īstenotajiem darījumiem. Līdz ar to, ja dienests pieļāvis kļūdu šāda veida apstākļu konstatējumā, nodokļu maksātājam jau apstrīdēšanas stadijā tas būtu jādara zināms, vēršot dienesta uzmanību uz to, kuri apstākļi konstatēti nepareizi un kāpēc. Citiem vārdiem sakot, jau apstrīdēšanas stadijā nodokļu maksātājam būtu jāiezīmē strīda pamats jeb fakti, balstoties uz kuriem pieteicējs iestādes lēmuma nepiekrīt, un saistībā ar kuriem pieteicējs konkrētajā lietā vēlas strīdēties. Ja nodokļu maksātājs apstrīdēšanas stadijā neiebilst pret konkrētiem dienesta konstatētiem apstākļiem, bet sāk izvirzīt iebildumus tikai tiesvedības procesa gaitā, uzskatāms, ka nodokļu maksātājs nav godprātīgi pildījis savu līdzdarbības pienākumu, kā arī nav godprātīgi izmantojis administratīvā akta apstrīdēšanas tiesības, tādējādi faktiski liedzot dienestam apstrīdēšanas stadijā bez tiesas starpniecības atrisināt strīdus jautājumu. Līdz ar to Augstākā tiesa uzskata, ka apstrīdēšanas stadijā neizvirzītu ar lietas faktiskajiem apstākļiem saistītu iebildumu izteikšana tikai tiesā būtu pieļaujama tikai tad, ja būtu pamats uzskatīt, ka apstrīdēšanas stadijas laikā nodokļu maksātājs varēja objektīvi nezināt (nesaprast), ka ir pamats iebilst arī pret citiem dienesta konstatētajiem apstākļiem.”<sup>60</sup>

### **3.3. Tiesas tiesības atcelt administratīvo aktu pilnībā vai daļā**

**Tēze: Ja tiesa daļēji atceļ tiesību normām neatbilstošu lēmumu par soda naudu, tas ir traktējams kā likumā neparedzēta un tādēļ nepieļaujama administratīvā akta grozīšana.**

“Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 253.panta pirmo daļu tiesa, izskatot prasījumu par administratīvā aktā atcelšanu, var šo administratīvo aktu atcelt pilnībā vai daļā. Atbilstoši šā panta trešajai daļai tiesa var grozīt administratīvo aktu, nosakot konkrētu tā saturu, tikai likumā paredzētos gadījumos. Tādējādi Latvijā likumdevējs, nosakot tiesas kompetenci

<sup>60</sup> Augstākās tiesas 28.02.2017. spriedums lietā Nr. SKA-39/2017, 9. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/300802.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

pieteicējam nelabvēlīga administratīvā akta pārbaudē, ir izvēlēties noteikt, ka tiesa, konstatējot, ka iestādes lēmums ir nepareizs, var šo lēmumu atcelt pilnībā vai daļā, bet ne grozīt, pati nosakot pieteicējam mazāk nelabvēlīgas (bet tomēr nelabvēlīgas) sekas, ja vien speciālās tiesību normas tiesai nav piešķirušas šādu kompetenci. Apgabaltiesa ir konstatējusi, ka dienests soda naudu pieteicējam noteicis 100% apmērā no samaksai budžetā aprēķinātā nodokļu apmēra, lai arī tiesību norma, kas dienestam bija jāpiemēro, noteica, ka pieteicējam soda naudu vajadzēja noteikt 50% apmērā no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas. Aprēķinot, kādā apmērā dienestam vajadzēja noteikt pieteicēja soda naudu un atceļot dienesta noteikto soda naudu tiesas aprēķinu pārsniedzošajā daļā, apgabaltiesa dienesta noteikto soda naudu būtībā ir aplūkojusi kā daļamu vienību, kas ietver gan prettiesisko (piemērojamām tiesību normām neatbilstošu) daļu, gan tiesisko (piemērojām tiesību normām atbilstošu daļu). Tāpēc apgabaltiesa atzinusi par iespējamu atcelt iestādes piemēroto soda naudu prettiesiskajā (tiesību normām atbilstošu apmēru pārsniedzošajā) daļā. Savukārt no Augstākās tiesas judikatūras izriet, ka, vērtējot soda naudas atbilstību soda naudas piemērošanu regulējošajām normām, soda nauda ir jāaplūko kā vienots veselums. Proti, soda naudas samazināšana līdz tiesību normu prasībām atbilstošam apmēram saskaņā ar Augstākās tiesas atzīto ir vērtējama kā iestādes piemērotās soda naudas grozīšana, nevis atcelšana daļā, jo, atrodot tiesību normu, kuru iestādei vajadzēja piemērot, un izvērtējot, kāds soda naudas apmērs saskaņā ar to konkrētajā gadījumā būtu nosakāms, tiesa būtībā pati noteic piemērojamo sodu. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 253.panta trešajai daļai gadījumā, ja iestādes noteiktā soda nauda neatbilst tiesību normām, kādas iestādei, nosakot soda naudu, bija jāpiemēro, tad tiesai ir tiesības noteikt pareizo soda naudas apmēru un attiecīgi samazināt iestādes noteikto soda naudu vienīgi tad, ja likumdevējs tiesai ir piešķīris šādas tiesības. Likumos, kas regulē nodokļu tiesības, nav paredzēta šāda tiesas kompetence [..]. [..]. Tādēļ atbilstoši minētā panta pirmajai daļai, šādos gadījumos konstatējot administratīvā akta par soda naudas piemērošanu nodokļu lietā prettiesiskumu, tiesa to var tikai atcelt, nevis grozīt (samazināt).”<sup>61</sup>

**Tēze: Tiesa lēmumu par pienākumu maksāt nodokli var atcelt pilnībā vai daļā, bet ne pati grozīt lēmumu un noteikt maksājamā nodokļa apmēru.**

“Administratīvā procesa likuma 253.panta sestā daļa noteic, ka tiesa uzdod iestādei atceltā vai par spēkā neesošu atzītā administratīvā akta vietā izdot jaunu administratīvo aktu, ja tas nepieciešams. Vienlaikus Administratīvā procesa likuma 253.panta pirmā daļa pieļauj, ka tiesa administratīvo aktu var atcelt kādā tā daļā. Tāpat likuma 253.panta trešā daļa noteic, ka tiesa var grozīt administratīvo aktu. Tādējādi nepieciešams vispirms nošķirt administratīvā akta daļēju atcelšanu, grozīšanu un pienākuma uzlikšanu izdot jaunu administratīvo aktu.

Tiesas spriedums par administratīvā akta atcelšanu (tostarp kādā administratīvā akta daļā) ir tāds, ar kuru tiesa izbeidz administratīvā akta (tā daļas) darbību. Administratīvā akta atcelšana daļā ir iespējama, ja pastāv iespēja administratīvā akta tiesiskās sekas norobežot laikā, telpā, saturiski vai attiecībā uz noteiktu personu (personām). Administratīvā akta sekas saturiski ir norobežojamas, ja tās paredz naudas maksājumu (var norobežot summas) vai administratīvajam aktam ir dažādi blakus noteikumi. Administratīvā akta atcelšana daļā ir iespējama, ja atceļamā daļa ir norobežojama no citām daļām, t.i., pārējās daļas palikšana spēkā sistēmiski un saturiski ir iespējama.

Tiesas spriedums par administratīvā akta grozīšanu ir tāds, ar kuru tiesa neizbeidz administratīvā akta darbību, bet groza administratīvā akta tiesiskās sekas. Nodokļu likumi

<sup>61</sup> Augstākās tiesas 22.03.2017. spriedums lietā Nr. SKA-77/2016, 15.-16. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/313998.pdf>



nepiešķir tiesības tiesai grozīt nodokļu administrācijas administratīvo aktu. Tādējādi, tiesa, konstatējot nepareizību, var šādu aktu atcelt pilnībā, daļā vai uzlikt pienākumu izdot jaunu administratīvo aktu.

Tiesas spriedums par administratīvā akta atcelšanu un pienākuma uzlikšanu izdot jaunu administratīvo aktu ir tāds, ar kuru tiesa izbeidz administratīvā akta darbību, bet vienlaikus uzdod iestādei izdot jaunu administratīvo aktu. Atcelta administratīvā akta vietā iestāde nav tiesīga izdot jaunu tāda paša satura administratīvo aktu, ja faktiskie apstākļi vai tiesību normas nav mainījušās. Taču tas visos gadījumos būtu pārmērīgi un neefektīvi, ja administratīvais akts ir ticis atcelts vienīgi administratīvā akta formas neievērošanas vai administratīvā akta izdošanas procesuālo normu neievērošanas dēļ. Tādēļ šādos gadījumos tiesa var uzlikt pienākumu iestādei izdot jaunu administratīvo aktu. Tāpat jauna administratīvā akta izdošanas nepieciešamība var būt atkarīga no materiālajām tiesībām. Tie ir gadījumi, kad tiesību normas paredz, ka iestādei noteiktu faktisko apstākļu iestāšanās gadījumā ir jāizdod konkrēta satura administratīvais akts jeb obligātais administratīvais akts (sal. Administratīvā procesa likuma 65.panta pirmā daļa). Piemēram, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.pantam nodokļu administrācijai ir pienākums izdot administratīvo aktu, ar kuru tiek noteikta nodokļu saistība, ja nodokļu maksātājs pārkāpis likumu prasības par nodokļu maksāšanu. Tādējādi nodokļu administrācijai ir jāizdod obligātais administratīvais akts par nodokļa parāda saistību.

Tiesai ir pienākums pilnībā noskaidrot lietas faktiskos apstākļus (Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmā daļa, objektīvās izmeklēšanas princips), kas nepieciešami tiesas sprieduma taisīšanai. Lietas apstākļu noskaidrošanas grūtības nav pamats atteikties no sprieduma taisīšanas lietā, taču tiesvedības efektivitāte būtu apdraudēta, ja atbilstoši lietas faktiskajiem apstākļiem tiesai būtu ievērojamā apmērā un veidā jāveic nepieciešamo faktu noskaidrošana, kas primāri ir iestādes uzdevums. Šādos apstākļos tiesa var pieprasīt no iestādes faktu iesniegšanu, piemēram, nodokļu strīdā – nodokļa saistības aprēķinu atbilstoši tiesvedības laikā noskaidrotajiem faktiem. Tāpēc, ja tas iespējams un tam ir pamats, tiesa var administratīvo aktu atcelt daļā, t.i., daļā, kas skar naudas maksājumu, un tiesai nav jāpiemēro Administratīvā procesa likuma 253.panta sestā daļa. Piemēram, tas būtu gadījumā, ja ar administratīvo aktu nodokļa saistība (maksājums) daļēji noteikta nepareizi.”<sup>62</sup>

“Lietas apstākļu noskaidrošanas grūtības nav pamats atteikties no sprieduma taisīšanas lietā, taču tiesvedības efektivitāte būtu apdraudēta, ja atbilstoši lietas faktiskajiem apstākļiem tiesai būtu ievērojamā apmērā un veidā jāveic nepieciešamo faktu noskaidrošana, kas primāri ir iestādes uzdevums. Šādos apstākļos tiesa var pieprasīt no iestādes faktu iesniegšanu, piemēram, nodokļu strīdā – nodokļa saistības aprēķinu atbilstoši tiesvedības laikā noskaidrotajiem faktiem. Tāpēc, ja tas iespējams un tam ir pamats, tiesa var administratīvo aktu atcelt daļā, t.i., daļā, kas skar naudas maksājumu, un tiesai nav jāpiemēro Administratīvā procesa likuma 253.panta sestā daļa [..]. Izšķiršanās par to, vai sprieduma rezolūtivajā daļā lemjams vienīgi par iestādes lēmuma atcelšanu konkrētā daļā vai lēmuma atcelšanu un pienākuma uzlikšanu iestādei izdot jaunu administratīvo aktu, ir atkarīga no lietas faktiskajiem apstākļiem, kuru pārbaude un novērtēšana ir tiesas, kura izskata lietu pēc būtības, kompetencē. Tādēļ tiesai ir atstājama rīcības brīvība novērtēt un izlemt, vai iestādes lēmuma daļas, kurā tas galīgi atceļams, skaidra noteikšana konkrētos apstākļos ir efektīvi iespējama. Šajā gadījumā tiesa nav veikusi galīgo aprēķinu pieteicējas nodokļa samaksas pienākuma noteikšanai, uzliekot to noteikt iestādei ar jaunu administratīvo aktu.”<sup>63</sup>

<sup>62</sup> Augstākās tiesas 16.02.2015. spriedums lietā Nr. SKA-31/2015, 7.-11. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/202758.pdf>

<sup>63</sup> Augstākās tiesas 27.02.2015. spriedums lietā Nr. SKA-35/2015, 11. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/204585.pdf>

### 3.4. Lēmums par ēkas atzīšanu par vidi degradējošu ir starplēmums

**Tēze:** Lēmums par ēkas atzīšanu par vidi degradējošu ir starplēmums un atsevišķi nav pārsūdzams

Augstākā tiesa 2015. gadā atzina, ka pašvaldības lēmums, ar kuru būve atzīta par vidi degradējošu, nav administratīvs akts, bet gan starplēmums. Tādēļ šo lēmumu atsevišķi pārsūdzēt nevar. Augstākā tiesa pamatojumā norādīja šādi: “Tiesiskās sekas nekustamā īpašuma nodokļa jomā rada administratīvais akts par nekustamā īpašuma nodokļa paaugstinātās likmes (3 %) piemērošanu vidi degradējošai, sagruvušai vai cilvēku drošību apdraudošai būvei. Vērtējot šāda administratīvā akta pamatojumu, proti, vai pamatoti piemērota paaugstināta nodokļa likme, jāvērtē, vai attiecīgā būve atbilst tiesību normā minētajam statusam. Tas, kādā tiesiskā formā pašvaldībai ir jākonstatē un jāpierāda būves stāvoklis, likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli” nav noteikts. Rīgas dome izvēlējusies to darīt ar atsevišķu lēmumu. Kā secināms no saistošo noteikumu Nr.161 13.punkta un pārsūdzētajā lēmumā norādītās pārsūdzības kārtības, Rīgas domes ieskatā, lēmums par būves klasificēšanu kā cilvēku drošību apdraudošu un vidi degradējošu nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanas vajadzībām ir administratīvais akts. Šādam uzskatam nevar piekrist, jo pārsūdzētais lēmums pats par sevi pieteicējai nekādas tiesiskās sekas nerada. Kā jau tika minēts, tiesiskās sekas rada administratīvais akts par nekustamā īpašuma nodokli, savukārt lēmumu par ēkas klasificēšanu var uzskatīt par starplēmumu šajā procesā, jo ar to netiek sasniegts mērķis, kura dēļ attiecīgais nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanas process ir uzsākts, proti, konkrētā būve netiek aplikta ar paaugstinātu nodokļa likmi. Arī kā starplēmums tas pats par sevi neskar būtiskas pieteicējas tiesības vai tiesiskās intereses.”<sup>64</sup>

Līdzīgu nostāju Augstākā tiesa ir atkārtojusi arī 2019. gadā: “[..] nav pareizs arī uzskats, ka lēmums var būt starplēmums tikai vienā administratīvajā procesā. Tas neizriet ne no Administratīvā procesa likuma 1.panta trešās daļas 3.punkta, ne pieteicējas norādītās judikatūras. [...] Lēmums par būves atzīšanu par vidi degradējošu pastāv spēkā tik ilgi, kamēr būve atbilst šādas būves pazīmēm. Iestādei nav uzliekams pienākums katru gadu pieņemt jaunu lēmumu par būves statusu neatkarīgi no tā, vai ir mainījies tās stāvoklis. Vienlaikus, pieņemot lēmumu par nodokli, iestādei un tiesai ir jāpārbauda, vai būve joprojām pēc būtības atbilst vidi degradējošas būves statusam. Tiesa tieši tā ir rīkojusies. Tā nav formāli balstījies uz iestādes lēmumu par būves statusu, bet ir pārbaudījusi un konstatējusi, ka laikā, par kuru noteikts papildu nodokļa maksājums, tā bijusi vidi degradējoša.”<sup>65</sup>

### 3.5. Maksāšanas paziņojuma apstrīdēšanas tiesību nošķiršana no tiesībām prasīt pārmaksāto summu atmaksu

**Tēze:** Ja pienākums maksāt nekustamā īpašuma nodokli vai tā apmērs ir atkarīgs no informācijas, kura ir nodokļa maksātāja rīcībā, tad nodokļu maksātājam ir tiesības prasīt triju gadu laikā pārbaudīt nodokļa pārmaksas esību.

Likuma “Par nodokļiem un nodevām” 16. panta pirmās daļas 10. punkts noteic, ka nodokļu maksātājam ir tiesības “pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu vai novirzīšanu

<sup>64</sup> Augstākās tiesas 14.10.2015. spriedums lietā Nr. SKA-576/2015, 8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/234886.pdf>

<sup>65</sup> Augstākās tiesas 22.03.2019. rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-673, 3. punkts. Pieejams: <http://at.gov.lv/downloadlawfile/5774 ECLI:LV:AT:2019:0322.A420349716.13.L>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

kārtējo nodokļu maksājumu segšanai triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa.” 2013. gadā Augstākā tiesa atzina, ka normā ir ietvertas “patstāvīgas nodokļu maksātāju tiesības, kas īstenojamas ar prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu.[...] nodokļa pārmaksas būtību nevar saprast tik šauri, ka nodokļa pārmaksa nepastāv, ja nodoklis samaksāts saskaņā ar maksāšanas paziņojumu, un uz šāda pamata ierobežot personas tiesības saņemt nodokļa summu, kura budžetā iemaksāta bez pamata, tas ir, neesot attiecīgam pamatojumam likumā. Izvērtējot nodokļu maksātājiem likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16.panta 10.punktā noteiktās tiesības pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksu iepretim tiesībām apstrīdēt maksāšanas paziņojumu, priekšroka dodama privātpersonas tiesības un tiesiskās intereses vairāk aizsargājošajai likuma „Par nodokļiem un nodevām” normai, jo saskaņā ar to korekcijas nodokļa aprēķinā, tostarp uz jaunu ziņu pamata, pieļaujamas ilgākā laika posmā, nekā tas būtu iespējams, apstrīdot administratīvo aktu vai lūdzot uzsākt administratīvo procesu no jauna. Pretēja pieeja nostādītu atšķirīgā situācijā personas, kurām nodoklis aprēķināts ar administratīvo aktu (kā tas ir nekustamā īpašuma nodokļa gadījumā), un personas, kuras nodokli aprēķina pašas (kā tas ir, piemēram, iedzīvotāju ienākuma nodokļa gadījumā). Abos gadījumos nodokļa aprēķinā būtiska nozīme ir pašas personas rīcībā esošai informācijai. Tomēr otrajā gadījumā tā nepārprotami var veikt nodokļa aprēķina korekcijas un panākt pārmaksas atmaksāšanu trīs gadu laikā (sk. likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli 23.panta trešo un 3.<sup>1</sup>daļu), savukārt pirmajā gadījumā (piekrītot atbildētājas argumentācijai) šāds situācijas risinājums iespējams viena mēneša laikā (ja maksāšanas paziņojums tiek apstrīdēts) vai sešu mēnešu laikā (ja persona vēlas panākt administratīvā procesa uzsākšanu no jauna). Šādai atšķirībai Senāts nesaskata pamatu, īpaši ņemot vērā apstākli, ka laikā, kad pieteicējai tika aprēķināts nekustamā īpašuma nodoklis, likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” normas neparedzēja personas pienākumu informēt pašvaldību par likuma 1.panta otrās daļas 13.punktā minētajiem apstākļiem, kas ir par pamatu objekta neaplikšanai ar nodokli.”<sup>66</sup> Šī atziņa tika izteikta lietā, kurā objekta aplikšana ar nekustamā īpašuma nodokli bija atkarīga no tā, vai nodokļa maksātājs bija vai nebija informējis pašvaldību, ka attiecīgais objekts ir nodots ekspluatācijā un paredzēts saimnieciskās darbības veikšanai. Maksāšanas paziņojumi bija pieņemti 2007. un 2008. gadā, bet persona lūdza konstatēt pārmaksu par šiem gadiem tikai 2009. gadā.

Tomēr 2015. gadā citā lietā, kurā nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas pienākums un apmērs bija atkarīgs tikai no pašvaldības rīcībā esošās informācijas, Augstākā tiesa atzina, ka nodokļu administrācijai nav pamata pārskatīt nodokļa apmēru. Augstākā tiesa norādīja, ka iepriekš minētajā 2013. gada spriedumā lietā “nodokļa aprēķinā būtiska nozīme bija pašas personas rīcībā esošai informācijai. Proti, lietā bija konstatējams likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 13.punktā minētais pamats neaplikšanai ar nekustamā īpašuma nodokli, taču šī atbrīvojuma piemērošana faktiski bija atkarīga no pašas personas sniegtās informācijas nodokļu administrācijai. Augstākā tiesa konstatēja, ka personas tiesības sniegt šādu savā rīcībā esošu informāciju var tikt īstenotas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16.panta 10.punktā noteiktajā termiņā, īpaši ņemot vērā, ka laikā, kad personai tika aprēķināts nekustamā īpašuma nodoklis, likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” normas neparedzēja personas pienākumu informēt pašvaldību par likuma 1.panta otrās daļas 13.punktā minētajiem apstākļiem, kas ir par pamatu objekta neaplikšanai ar nodokli. Savukārt uz izskatāmo gadījumu attiecas likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 3.panta 1.<sup>1</sup>daļā noteiktais, ka ar nekustamā īpašuma nodokļa papildlikmi 1,5 procentu apmērā aplik neapstrādātu lauksaimniecībā izmantojamo zemi, izņemot zemi, kuras platība nepārsniedz vienu hektāru vai kurai normatīvajos aktos ir noteikti lauksaimnieciskās darbības

<sup>66</sup> Augstākās tiesas 10.04.2013. spriedums lietā Nr. SKA-149/2013, 6.-7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/124194.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

ierobežojumi. Šajā normā nav runa par atbrīvojumu no nodokļa vai nodokļa atvieglojumu, uz kuru persona varētu pretendēt, iesniedzot savā rīcībā esošu informāciju, bet gan par nodokļu administrācijas pienākumu aplikēt neapstrādātu lauksaimniecībā izmantojamo zemi ar nekustamā īpašuma nodokļa papildlikmi. Nodokļa papildlikmes piemērošanas pamatu nodokļu administrācija konstatē, pati veicot lietas apstākļu pārbaudi, un savus secinājumus ietver administratīvajā aktā – nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas paziņojumā. Tādēļ, ja persona nepiekrīt nodokļa papildlikmes piemērošanai, tai ir jāapstrīd un attiecīgi jāpārsūdz maksāšanas paziņojums. Pieteicēja argumenti nav vērsti uz jaunu, tikai nodokļa maksātāja rīcībā esošu ziņu iesniegšanu, kas būtu pamats nodokļu administrācijas pārbaudei saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta otro daļu, bet gan ir vērsti uz maksāšanas paziņojumos ietverto secinājumu apstrīdēšanu pēc būtības.”<sup>67</sup>

### 3.6. Valsts ieņēmumu dienesta kompetence nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanā

**Tēze: Valsts ieņēmumu dienests, īstenojot metodisku uzraudzību nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanu, nevar radīt tiesiskas sekas nodokļu maksātājam.**

“Likums „Par nekustamā īpašuma nodokli” ir paredzējis arī Valsts ieņēmumu dienesta kompetenci attiecībā uz nekustamā īpašuma nodokli. Proti, likuma 8.panta ceturtajā daļā ir noteikts, ka kontroli pār šā likuma pareizu piemērošanu nodrošina Valsts ieņēmumu dienests. Tas nozīmē, ka, neskatoties uz pašvaldību kompetenci nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanā, valsts nodokļu administrācijai arī ir noteikta kompetence attiecībā uz nekustamā īpašuma nodokli.[..] Valsts ieņēmumu dienests veic vispārēju uzraudzību ar mērķi nodrošināt, ka arī nodokļa, kas ir nodots pašvaldībām, administrēšanā un likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” piemērošanā valstī tiktu ievērota vienota pieeja. Mehānisms izveidots tādējādi, ka Valsts ieņēmumu dienests savu uzraudzību veic izlases kārtībā. Pilnīgi iespējams, ka pārbaude tiek veikta, ņemot vērā kāda nodokļa maksātāja sniegto informāciju. Tāpat pilnīgi iespējams, ka informācija ir apstiprinājusies un pārbaudes beigās tiek izdarīts secinājums, ka pašvaldība ir rīkojusies pretēji likuma normām, piemēram, sastādot nepareizu maksāšanas paziņojumu. Tomēr šādas sekas nerada pamatu teikt, ka nodokļu maksātājam tāpēc rodas tiesības prasīt Valsts ieņēmumu dienestu veikt attiecīgu pārbaudi un pēc tam izteikt pretenzijas, pārsūdzot šo rīcību administratīvajā tiesā. Nekustamā īpašuma nodokļa maksātājam attiecības ir vienīgi ar pašvaldību – iestādi Administratīvā procesa likuma 1.panta pirmās daļas izpratnē. Jo tikai pašvaldībai ir piešķirtas pilnvaras šā nodokļa aprēķināšanas un iekasēšanas jomā. Savukārt Valsts ieņēmumu dienesta darbība ir vērsta nevis uz attiecībām ar nodokļa maksātāju, bet ar pašvaldībām, lai tās vienveidīgi un atbilstoši piemērotu likumu „Par nekustamā īpašuma nodokli”. Pat ja Valsts ieņēmumu dienests ir uzdevis pašvaldībai pārrēķināt nodokli, pretenzijas par galīgo rezultātu ir izsakāmas pašvaldībai, jo pašvaldība ir izsniegusi jaunu, koriģētu maksāšanas paziņojumu.”<sup>68</sup>

<sup>67</sup> Augstākās tiesas 23.12.2015. spriedums lietā Nr. SKA-448/2015, 6.-7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/244553.pdf>

<sup>68</sup> Augstākās tiesas 14.06.2013. spriedums lietā Nr. 239/2013, 9.-10. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/124731.pdf>

## KOPSAVILKUMS

Augstākās tiesas prakse lietās par nekustamā īpašuma nodokli un iedzīvotāju ienākuma nodokli ir pietiekami plaša, lai varētu izdarīt vispārējus secinājumus par tiesu prakses tendencēm šajā jomā:

1. Lai arī lietas par iedzīvotāju ienākuma nodokli un nekustamā īpašuma nodokli administratīvajās tiesās ir viena no lielākajām lietu kategorijām, Augstākajā tiesā izskatītajās lietās judikatūras atziņas attiecas vien uz salīdzinoši nedaudzām nodokļu tiesību normām. Nozīmīgākās lietu kategorijas par nekustamā īpašuma nodokli ir lietas, kurās nodokļu kontekstā ir skaidrota Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā nostiprināto ziņu nozīme, objekta izmantošana saimnieciskajā darbībā, kā arī lietas par nekustamā īpašuma nodokļa subjektu kopīpašuma gadījumā un īpašnieku maiņas gadījumā. Savukārt lietās par iedzīvotāju ienākuma nodokli citu lietu izskatīšanā būtiskākās ir Augstākās tiesas atziņas strīdos par to, vai ienākums ir apliekams ar nodokli (jo sevišķi – sev piederoša nekustamā īpašuma pārdošanas gadījumā), ienākumiem no kapitāla pieauguma un saimnieciskās darbības ietvaros gūtajiem ienākumiem.
2. Augstākās tiesas nolēmumos ietvertās atziņas gandrīz visos gadījumos ir formulētas skaidri un pārliecinoši. Judikatūra lietās par nekustamā īpašuma nodokli un iedzīvotāju ienākuma nodokli ir samērā konsekventa.
3. Būtisks izaicinājums tiesas spriešanā lietās par iedzīvotāju ienākuma nodokli, kā arī judikatūras atlasē ir biežie grozījumi likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”. Augstākajai tiesai nereti nākas interpretēt normas, kuras lietas izskatīšanas laikā jau ir zaudējušas spēju. Arī šajā apkopojumā ietvertās judikatūras atziņas ātri var zaudēt nozīmi sakarā ar izmaiņām tiesiskajā regulējumā (dažkārt grozītais regulējums ir tieši pretējs iepriekš izteiktām Augstākās tiesas atziņām). Tādēļ, lai apkopojums jau drīz nezaudētu nozīmi, ieteicams to aktualizēt vismaz reizi gadā.

## **IZMANTOTO AUGSTĀKĀS TIESAS NOLĒMUMU SARAKSTS**

1. Augstākās tiesas 20.12.2019. spriedums lietā Nr. SKA-244/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:1220.A420319214.2.S> [ECLI:LV:AT:2019:1220.A420319214.2.S]
2. Augstākās tiesas 11.12.2019. spriedums lietā Nr. SKA-367/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:1211.A420427713.6.S> [ECLI:LV:AT:2019:1211.A420427713.6.S]
3. Augstākās tiesas 09.12.2019. spriedums lietā Nr. SKA-120/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/396631.pdf> [ECLI:LV:AT:2019:1209.A420297315.2.S]
4. Augstākās tiesas 31.10.2019. spriedums lietā Nr. SKA-81/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/393724.pdf> [ECLI:LV:AT:2019:1031.A420141215.2.S]
5. Augstākās tiesas 30.10.2019. spriedums lietā Nr. SKA-405/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/393699.pdf> [ECLI:LV:AT:2019:1030.A420259216.6.S]
6. Augstākās tiesas 10.10.2019. spriedums lietā Nr. SKA-452/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/392018.pdf> [ECLI:LV:AT:2019:1010.A420291616.5.S]
7. Augstākās tiesas 17.09.2019. spriedums lietā Nr. SKA-595/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0917.A420306416.10.S> [ECLI:LV:AT:2019:0917.A420306416.10.S]
8. Augstākās tiesas 27.08.2019. spriedums lietā Nr. SKA-252/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/389295.pdf> [ECLI:LV:AT:2019:0827.A420212516.3.S]
9. Augstākās tiesas 19.06.2019. spriedums lietā Nr. SKA-301/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0619.A420280015.5.S> [ECLI:LV:AT:2019:0619.A420280015.5.S]
10. Augstākās tiesas 23.05.2019. spriedums lietā Nr. SKA-245/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0523.A420238415.3.S> [ECLI:LV:AT:2019:0523.A420238415.3.S]
11. Augstākās tiesas 18.04.2019. spriedums lietā Nr. SKA-342/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0418.A420316015.3.S> [ECLI:LV:AT:2019:0418.A420316015.3.S]
12. Augstākās tiesas 03.04.2019. spriedums lietā Nr. SKA-208/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0403.A420211315.2.S> [ECLI:LV:AT:2019:0403.A420211315.2.S]
13. Augstākās tiesas 01.04.2019. spriedums lietā Nr. SKA-205/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0401.A420326415.2.S> [ECLI:LV:AT:2019:0401.A420326415.2.S]

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

14. Augstākās tiesas 22.03.2019. rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-673. Pieejams: <https://at.gov.lv/downloadlawfile/5774> [ECLI:LV:AT:2019:0322.A420349716.13.L]
15. Augstākās tiesas 19.03.2019. spriedums lietā Nr. SKA-55/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0319.A420371014.4.S> [ECLI:LV:AT:2019:0319.A420371014.4.S]
16. Augstākās tiesas 14.03.2019. spriedums lietā Nr. SKA-23/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0314.A420530912.2.S> [ECLI:LV:AT:2019:0314.A420530912.2.S]
17. Augstākās tiesas 12.03.2019. spriedums lietā Nr. SKA-41/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0312.A420423414.2.S> [ECLI:LV:AT:2019:0312.A420423414.2.S]
18. Augstākās tiesas 22.02.2019. lēmums lietā Nr. SKA-637/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/376174.pdf> [ECLI:LV:AT:2019:0222.A420202416.13.L]
19. Augstākās tiesas 18.12.2018. spriedums lietā Nr. SKA-217/2018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:1218.A420305814.2.S> [ECLI:LV:AT:2018:1218.A420305814.2.S]
20. Augstākās tiesas 30.11.2018. spriedums lietā Nr. SKA-16/2018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/160159.pdf> [ECLI:LV:AT:2018:1130.A420342413.3.S]
21. Augstākās tiesas 08.11.2018. spriedums lietā Nr. SKA-247/2018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:1108.A420505511.2.S> [ECLI:LV:AT:2018:1108.A420505511.2.S]
22. Augstākās tiesas 15.10.2018. spriedums lietā Nr. SKA-110/2018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/364799.pdf> [ECLI:LV:AT:2018:1015.A420323614.2.S]
23. Augstākās tiesas 02.10.2018. spriedums lietā Nr. SKA-95/2018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/363644.pdf> [ECLI:LV:AT:2018:1002.A420459713.2.S]
24. Augstākās tiesas 12.07.2018. spriedums lietā Nr. SKA-35/2018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:0712.A420533212.2.S> [ECLI:LV:AT:2018:0712.A420533212.2.S]
25. Augstākās tiesas 03.07.2018. spriedums lietā Nr. SKA-109/2018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/358809.pdf> [ECLI:LV:AT:2018:0703.A420320914.2.S]
26. Augstākās tiesas 03.07.2018. spriedums lietā Nr. SKA-83/2018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/358695.pdf> [ECLI:LV:AT:2018:0703.A420330714.2.S]
27. Augstākās tiesas 29.06.2018. spriedums lietā Nr. SKA-125/2018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:0629.A420305214.2.S> [ECLI:LV:AT:2018:0629.A420305214.2.S]

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

28. Augstākās tiesas 24.05.2018. spriedums lietā Nr. SKA-107/2018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:0524.A420270914.2.S> [ECLI:LV:AT:2018:0524.A420270914.2.S]
29. Augstākās tiesas 12.04.2018. spriedums lietā Nr. SKA-105/2018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/351209.pdf> [ECLI:LV:AT:2018:0412.A420408014.2.S]
30. Augstākās tiesas 04.04.2018. spriedums lietā Nr. SKA-63/2018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/349657.pdf> [ECLI:LV:AT:2018:0404.A420333214.2.S]
31. Augstākās tiesas 28.12.2017. spriedums lietā Nr. SKA-253/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/339881.pdf> [ECLI:LV:AT:2017:1228.A420271214.1.S]
32. Augstākās tiesas 08.12.2017. lēmums lietā Nr. SKA-1459/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/375741.pdf>
33. Augstākās tiesas 30.11.2017. spriedums lietā Nr. SKA-245/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2017:1130.A420258214.1.S> [ECLI:LV:AT:2017:1130.A420258214.1.S]
34. Augstākās tiesas 01.11.2017. spriedums lietā Nr. SKA-255/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/333644.pdf> [ECLI:LV:AT:2017:1101.A420503413.2.S]
35. Augstākās tiesas 30.10.2017. spriedums lietā Nr. SKA-281/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/333352.pdf> [ECLI:LV:AT:2017:1030.A420232114.1.S]
36. Augstākās tiesas 11.10.2017. spriedums lietā Nr. SKA-80/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/333172.pdf> [ECLI:LV:AT:2017:1011.A420327513.2.S]
37. Augstākās tiesas 29.08.2017. spriedums lietā Nr. SKA-214/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/326089.pdf>
38. Augstākās tiesas 13.07.2017. spriedums lietā Nr. SKA-679/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/322151.pdf>
39. Augstākās tiesas 07.07.2017. spriedums lietā Nr. SKA-24/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/321296.pdf>
40. Augstākās tiesas 22.03.2017. spriedums lietā Nr. SKA-77/2016. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/313998.pdf>
41. Augstākās tiesas 09.03.2017. spriedums lietā Nr. SKA-200/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/302369.pdf>
42. Augstākās tiesas 28.02.2017. spriedums lietā Nr. SKA-39/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/300802.pdf>
43. Augstākās tiesas 11.10.2016. spriedums lietā Nr. SKA-278/2016. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/283038.pdf>



Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

44. Augstākās tiesas 27.05.2016. spriedums lietā Nr. SKA-240/2016. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/329398.pdf>
45. Augstākās tiesas 23.12.2015. spriedums lietā Nr. SKA-448/2015. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/244553.pdf>
46. Augstākās tiesas 14.10.2015. spriedums lietā Nr. SKA-576/2015. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/234886.pdf>
47. Augstākās tiesas 30.03.2015. spriedums lietā Nr. SKA-26/2015. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/210015.pdf>
48. Augstākās tiesas 27.02.2015. spriedums lietā Nr. SKA-35/2015. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/204585.pdf>
49. Augstākās tiesas 26.02.2015. spriedums lietā Nr. SKA-205/2015. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/204204.pdf>
50. Augstākās tiesas 16.02.2015. spriedums lietā Nr. SKA-31/2015. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/202758.pdf>
51. Augstākās tiesas 07.11.2014. spriedums lietā Nr. SKA-675/2014. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/190763.pdf>
52. Augstākās tiesas 29.08.2014. spriedums lietā Nr. SKA-74/2014. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/183549.pdf>
53. Augstākās tiesas 19.05.2014. spriedums lietā Nr. SKA-502/2014. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/160159.pdf>
54. Augstākās tiesas 01.11.2013. spriedums lietā Nr. SKA-891/2013. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/131114.pdf>
55. Augstākās tiesas 14.10.2013. spriedums lietā Nr. SKA-600/2013. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/118352.pdf>
56. Augstākās tiesas 02.08.2013. spriedumu lietā Nr. SKA-107/2013. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/128256.pdf>
57. Augstākās tiesas 14.06.2013. spriedums lietā Nr. 239/2013. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/124731.pdf>
58. Augstākās tiesas 10.04.2013. spriedums lietā Nr. SKA-149/2013. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/124194.pdf>
59. Augstākās tiesas 28.03.2013. spriedums lietā Nr. SKA-23/2013. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/128590.pdf>
60. Augstākās tiesas 15.03.2013. spriedums lietā Nr. SKA-64/2013. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/128462.pdf>
61. Augstākās tiesas 28.12.2012. spriedums lietā Nr. SKA-588/2012. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/128817.pdf>
62. Augstākās tiesas 17.08.2012. spriedums lietā Nr. SKA-355/2012. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/122269.pdf>

Nodokļu administrēšanas kontrole tiesās, pašvaldību administrētie nodokļi, iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu tiesības administratīvo tiesību jomā (2012.-2019.gads)

63. Augstākās tiesas 11.06.2012. spriedums lietā Nr. SKA-116/2012. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/121780.pdf>

64. Augstākās tiesas 14.10.2011. spriedums lietā Nr. SKA-423/2011. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/24406.pdf>