**Uz dažādu dzimumu partneriem, kas dzīvo nereģistrētā kopdzīvē, nav attiecināms laulāto mantisko attiecību regulējums**

Piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļas otro teikumu dažādu dzimumu partneru nereģistrētās kopdzīves gadījumā un attiecīgi nosakot konkrētā nodokļa maksātāja izdevumus, nav piemērojams laulāto mantisko attiecību tiesiskais regulējums.

**Nodokļa maksātāja pienākums pierādīt kredīta līgumā norādītās summas ieguldījumu nekustamajā īpašumā**

Kredīta līgums, tajā norādītais mērķis un naudas izsniegšanas fakts pats par sevi nav pietiekams, lai kredīta līgumā norādīto summu atzītu par ieguldījumu nekustamajā īpašumā. Nodokļa maksātājam, izmantojot dažādus pierādīšanas līdzekļus, jāpierāda, ka tam izdevumi sakarā ar ieguldījumiem nekustamajā īpašumā ir radušies konkrētas summas apmērā jeb kredīta līgumā norādītā summa patiešām ir izmantota nekustamā īpašuma uzlabošanai.

Tādējādi pats par sevi apstāklis, ka nekustamā īpašuma uzlabošanai (būvniecībai) tika saņemts aizdevums, nav pietiekams, lai aizdevuma summu iekļautu nodokļa maksātāja izdevumos, nevērtējot, vai lietā ir pierādījumi, kas apstiprina, ka nodokļa maksātājs saņemto aizdevumu konkrētas summas apmērā ir izlietojis nekustamā īpašuma uzlabošanai.

**Nodokļa maksātāja pienākums pamatot gūtā ienākuma un aprēķināmā nodokļa apmēru no atsavināta nekustamā īpašuma**

Aprēķinot nodokļa maksātāja nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūto ar nodokli apliekamo ienākumu, ņemami vērā tieši šā nodokļa maksātāja izdevumi, kas tam radušies sakarā ar nekustamā īpašuma iegādi un ieguldījumiem tajā.

Nav šaubu, ka personas likuma ietvaros privāttiesiski var brīvi vienoties par nekustamā īpašuma būvniecības, apsaimniekošanas, darījumu slēgšanas, rēķinu apmaksas kārtību u.tml. Taču publisko tiesību jomā personām ir pienākums pamatot un pierādīt ar nodokļu aprēķināšanu saistītos jautājumus, ņemot vērā nodokļu tiesisko regulējumu.

Arī tajos gadījumos, kad nodokļa maksātājs atsavina nekustamo īpašumu, kura iegādei un/vai uzlabošanai ticis saņemts aizņēmumus, un šis nodokļa maksātājs ir bijis līdzaizņēmējs, nodokļa maksātājam jāpamato gūtā ienākuma un aprēķināmā nodokļa apmērs. Tas ietver arī nodokļa maksātāja pamatojumu par savu ieguldījumu apmēru nekustamajā īpašumā.

**Latvijas Republikas Senāta  
Administratīvo lietu departamenta   
2023.gada 28.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lietā Nr. A420150819, SKA‑172/2023**

[ECLI:LV:AT:2023:1228.A420150819.16.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/521897.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatores Dzintra Amerika un Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 21.janvāra lēmuma Nr. 31.1‑22.10/22.10/339 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 20.aprīļa spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai [pers. A] veica datu atbilstības pārbaudi un konstatēja, ka pieteicēja 2017.gada 19.oktobrī atsavināja ½ domājamās daļas no nekustamā īpašuma [Nosaukums], Dobelniekos, Tīnūžu pagastā, Ikšķiles novadā (turpmāk – strīdus īpašums). Dienests atzina, ka pieteicējas strīdus īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtais ienākums ir apliekams ar nodokli, tāpēc ar 2019.gada 21.janvāra lēmumu Nr. 31.1-22.10/22.10/339 kā galīgo administratīvo aktu noteica pieteicējai papildu samaksai budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli un nokavējuma naudu.

Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu apmierināja un atcēla pārsūdzēto lēmumu. Spriedums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja un [pers. B] 2007.gada oktobrī katrs iegādājās pusi no strīdus īpašuma, kuru abi pārdeva 2017.gada oktobrī. Pārdošanas rezultātā saņemtie naudas līdzekļi tika novirzīti starp pieteicēju, [pers. B] un kredītiestādi 2007.gada septembrī un 2008.gada novembrī noslēgtajos aizdevuma līgumos noteikto saistību izpildei.

[2.2] Lietā ir strīds, kuras summas jāattiecina uz pieteicējas ieguldījumu strīdus īpašumā tā turēšanas laikā.

Atbilstoši 2008.gada novembra aizdevuma līgumam pieteicēja un [pers. B] kopīgi kā līdzaizņēmēji no kredītiestādes aizņēmās naudas līdzekļus mājas būvniecībai. Lietā nav strīda, ka dzīvojamā māja strīdus īpašumā tika uzbūvēta. Tā kā pieteicēja un [pers. B] aizdevumu ņēma kā līdzaizņēmēji (solidāri aizņēmēji), tad gan no kredītiestādes saņemtie naudas līdzekļi, gan arī visi ar aizdevumu saistītie maksājumi pieteicējai un [pers. B] bija kopīgi, tātad tie jādala līdzīgās daļās. Valsts ieņēmumu dienesta apsvērumiem, ka lietā nav pierādījumu, kas apstiprinātu pieteicējas ieguldījumus, nav nozīmes. No publisko tiesību viedokļa nav nozīmes arī apstāklim, kurš slēdza darījumus un apmaksāja rēķinus. Tas nemaina faktu, ka pieteicēja un [pers. B] bija līdzaizņēmēji, tātad abi bija solidāri atbildīgi par aizdevuma izlietošanu tam paredzētajam mērķim. Jāņem vērā arī tas, ka pieteicējai un [pers. B] bija faktiska kopdzīve un kopīga saimniecība. Tas nozīmē, ka abu izdevumi pārbaudāmajā periodā bija kopīgi un nav svarīgi, kurš ir sedzis ar kopīgo saimniecību saistītos maksājumus. Jāņem arī vērā, ka atbilstoši judikatūras atziņām pierādīšanas nastai jābūt reāli īstenojamai.

Šādos apstākļos dienests nepamatoti piešķīris nozīmi apstāklim, kurš bija maksātājs.

[2.3] Tā kā nav strīda, ka dzīvojamā māja strīdus īpašumā uzbūvēta, ko apliecina arī kredītiestāde, norādot, ka saņemtais aizdevums izlietots tam paredzētajam mērķim, secināms, ka pieteicējai un [pers. B] kā līdzaizņēmējiem līdzīgās daļās radušies izdevumi par mājas būvniecību. Valsts ieņēmumu dienests atzīst, ka pieteicēja guva ienākumus ½ apmērā no strīdus īpašuma pārdošanas vērtības. Līdz ar to ir jāatzīst arī tas, ka pieteicējai bija ar mājas būvniecību saistītie izdevumi ½ apmērā no kopējās izdevumu summas.

[2.4] 2007.gada septembrī saņemtais aizdevums bija paredzēts mājas būvniecībai. Arī uz šā līguma pamata saņemtie naudas līdzekļi bija pieteicējas un [pers. B] kopīgie līdzekļi. Tā kā lietā ir konstatējams pieteicējas pilnvarojums [pers. B] rīkoties ar kopīgiem līdzekļiem, maksājumi, kas veikti no konta, kurā ieskaitīti uz aizdevuma pamata izsniegtie naudas līdzekļi, un kas attiecināmi uz strīdus īpašumu, arī dalāmi līdzīgās daļās starp pieteicēju un [pers. B].

[2.5] 2008.gada maijā tika samaksāts par guļbūves karkasa izgatavošanu. Lietā ir 2008.gada maijā ar SIA „EKLA” noslēgts līgums par guļbūves koka sienu konstrukcijas izgatavošanu un montēšanu strīdus īpašumā, kā arī 2008.gada oktobra akts par objekta nodošanu un pieņemšanu. Apstāklim, ka būvatļauja izsniegta tikai 2008.gada decembrī, nav nozīmes, jo materiālu sagādāšana un montēšana pirms būvatļaujas saņemšanas ir normāla prakse būvniecībā. Līdz ar to pieteicējas izdevumos iekļaujama puse no maksājuma par guļbūves karkasa izgatavošanu. Tāpat pieteicējas izdevumos ir iekļaujama puse no naudas līdzekļiem, ko saņēma SIA „EKLA” valdes loceklis un kas izlietoti mājas būvniecībai.

[2.6] Lietā nav strīda, ka saistībā ar 2008.gada novembra aizdevuma līgumu un izsniegto aizdevumu tika maksāti procenti. Tā kā pieteicēja bija līdzaizņēmēja, viņas izdevumos ir iekļaujama puse no procentos samaksātajiem naudas līdzekļiem.

[2.7] Ņemot vērā minēto, konstatējams, ka pieteicējas izdevumi ir lielāki par pieteicējas strīdus īpašuma pārdošanās rezultātā gūtajiem ieņēmumiem. Līdz ar to pieteicējai neveidojas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums.

[3] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Apgabaltiesa ir pārkāpusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļu. Šīs tiesību normas piemērošanai nepieciešams konstatēt, ka izdevumi radušies konkrētai personai. Apgabaltiesa nav norādījusi nevienu pierādījumu, kas apstiprinātu pieteicējas izdevumus. Apgabaltiesas spriedums ir pretējs judikatūrai.

[3.2] Pretēji apgabaltiesas secinātajam likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļas piemērošanai nav pietiekami konstatēt, ka tika saņemts solidārs aizņēmums. Tas pats par sevi nenozīmē, ka personai ir radušies izdevumi saistībā ar ieguldījumiem attiecīgajā nekustamajā īpašumā.

[3.3] Lietā nav pierādījumu, kas apstiprinātu pieteicējas pilnvarojumu [pers. B] rīkoties pieteicējas uzdevumā, kā arī pierādījumu, ka pieteicēja ir laulībā ar minēto personu, lai tādējādi varētu piemērot Civillikuma 88.panta (Senāta piezīme: acīmredzot domāts 89.pants) otro daļu.

[3.4] Apgabaltiesa nepamatoti secinājusi, ka ir neloģiska Valsts ieņēmumu dienesta pieeja, atzīstot, ka pieteicēja gūtos ienākumus ir novirzījusi aizdevuma un procentu segšanai, bet neatzīstot, ka pieteicējai bija izdevumi, saistīti ar ieguldījumu strīdus īpašumā. Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka likums izvirza noteikumus, kas jāņem vērā, lai tiktu atzīti konkrētās personas izdevumi, savukārt gūtā ienākuma izlietošanai noteikumi nav izvirzīti.

[3.5] Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā norādīto, ka 2007.gada septembra aizdevums atšķirībā no 2008.gada novembra aizdevuma nebija izsniegts ar mērķi uzlabot strīdus īpašumu. Apgabaltiesa, attiecinot uz pieteicēju pusi no [pers. B] ieguldījumiem strīdus īpašumā, nav noskaidrojusi 2007.gada septembra aizdevuma līguma mērķi. Tāpat apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka par guļbūvi tika samaksāts 2008.gada maijā, proti, pirms 2008.gada novembra aizdevuma, kas tika saņemts strīdus īpašumam. Tā kā 2008.gada maijā aizdevums vēl netika izsniegts, no tā attiecīgi nevarēja samaksāt par guļbūvi. Līdz ar to apgabaltiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 103. un 154.panta prasības.

[3.6] Minēto tiesību normu pārkāpumu dēļ apgabaltiesas secinājumi ir nepamatoti.

**Motīvu daļa**

[4] Kasācijas tiesvedības kārtībā izšķirams jautājums, vai apgabaltiesa pareizi piemēroja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļas otro teikumu un vai ievēroja Administratīvā procesa likumā paredzētās pierādījumu novērtēšanas prasības.

[5] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļas otrais teikums 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.

Tātad atbilstoši minētajai tiesību normai ieguldījumu nekustamajā īpašumā veido nodokļa maksātāja pierādītie izdevumi, kas saistīti ar šā nekustamā īpašuma uzlabošanu un atjaunošanu.

No apgabaltiesas sprieduma argumentācijas kopumā izriet apgabaltiesas viedoklis, ka, tā kā jaunbūve ir uzbūvēta un ierakstīta zemesgrāmatā, tas pats par sevi apliecina, ka saņemtais aizdevums ir izlietots konkrētai būvniecībai. Šajā sakarā Senāts norāda jau iepriekš atzīto, ka kredīta līgums, tajā norādītais mērķis un naudas izsniegšanas fakts pats par sevi nav pietiekams, lai kredīta līgumā norādīto summu atzītu par ieguldījumu nekustamajā īpašumā. Nodokļa maksātājam, izmantojot dažādus pierādīšanas līdzekļus, jāpierāda, ka tam izdevumi sakarā ar ieguldījumiem nekustamajā īpašumā ir radušies konkrētas summas apmērā jeb tas, ka kredīta līgumā norādītā summa patiešām ir izmantota nekustamā īpašuma uzlabošanai (piemēram, *Senāta 2018.gada 21.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-94/2018,* [*ECLI:LV:AT:2018:0921.A420315714.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:0921.A420315714.2.S)*, 6.punkts, 2019.gada 12.marta sprieduma lietā Nr. SKA-41/2019,* [*ECLI:LV:AT:2019:0312.A420423414.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0312.A420423414.2.S)*, 10.punkts,* *2023.gada 14.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-102/2023,* [*ECLI:LV:AT:2023:0214.A420208218.23.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2023:0214.A420208218.23.S)*, 10.punkts*).

Tādējādi pats par sevi apstāklis, ka nekustamā īpašuma uzlabošanai (būvniecībai) tika saņemts aizdevums, nav pietiekams, lai aizdevuma summu iekļautu nodokļa maksātāja izdevumos, nevērtējot, vai lietā ir pierādījumi, kas apstiprina, ka nodokļa maksātājs saņemto aizdevumu konkrētas summas apmērā ir izlietojis nekustamā īpašuma uzlabošanai.

[6] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā norāda, ka atbilstoši lietā iegūtajiem pierādījumiem un pieteicējas paskaidrojumiem ar strīdus īpašumu saistītos darījumus slēdzis un rēķinus apmaksājis [pers. B]; lietā nav neviena pierādījuma, kas apstiprinātu pieteicējas izdevumus. Arī pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka pieteicēja datu atbilstības pārbaudes laikā nav iesniegusi nevienu dokumentu, kas apliecinātu pieteicējas izdevumus.

Savukārt apgabaltiesas spriedumā norādīts: tā kā pieteicēja un [pers. B] zemes iegādei un mājas būvniecībai kredītiestādē saņēma aizdevumu kā līdzaizņēmēji (solidāri aizņēmēji), tad gan saņemtais aizdevums, gan arī visi ar aizdevumu saistītie maksājumi pieteicējai un [pers. B] ir bijuši kopīgi, un tie jādala līdzīgās daļās. Apgabaltiesa arī atzina: tam, kura līdzaizņēmēja vārdā tika noformēti darījumi un maksājumu dokumenti, kas bija saistīti ar būvniecību, un kurš no līdzaizņēmējiem apmaksāja rēķinus, nav izšķirošas nozīmes, raugoties no publisko tiesību viedokļa. Nav nozīmes tam, kā pieteicēja un [pers. B] bija privāttiesiski vienojušies pildīt pienākumus un saistības. Tas nemaina secinājumu, ka no kredītiestādes saņemtie naudas līdzekļi (aizdevums) pieteicējai un [pers. B] bija kopīgi tā iemesla dēļ, ka viņi tos bija saņēmuši kā līdzaizņēmēji.

Rezultātā apgabaltiesa pieteicējas norādītos izdevumus matemātiski sadalīja uz pusēm un atzina, ka viena puse no izdevumiem ir ņemama vērā, aprēķinot pieteicējas kapitāla pieaugumu.

Sakarā ar šādu apgabaltiesas argumentāciju un pieeju kapitāla pieauguma aprēķināšanā nepieciešams norādīt, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļas otrais teikums vairākkārt tulkots Senāta nolēmumos. Senāts atzinis, ka, aprēķinot personas gūto ienākumu no kapitāla pieauguma, ir nosakāmi tikai konkrētās personas (pieteicēja) ieguldījumi nekustamajā īpašumā, jo tikai tie var ietekmēt šīs personas gūtā ienākuma apmēru. Proti, ar nodokli tiek aplikts konkrētās personas ienākums, kas nosakāms, no šīs personas apliekamajiem ienākumiem atskaitot normatīvajos aktos noteiktos šīs personas izdevumus. Tādējādi nav pamata samazināt ar nodokli apliekamo objektu par to izdevumu summu, kas radusies citai fiziskajai vai juridiskajai personai. Nodokļa maksātājam jāpierāda, ka šie izdevumi ir radušies tieši viņam. Savukārt tiesai, pārbaudot lietā gūtos pierādījumus, jāizdara secinājums par to, vai ir ticams, ka konkrētie izdevumi radušies tieši konkrētajai personai (piemēram, *Senāta 2017.gada 13.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-679/2017, A42699208, 7.punkts, 2019.gada 12.marta sprieduma lietā Nr. SKA-41/2019, ECLI:LV:AT:2019:0312.A420423414.2.S, 10.punkts, 2020.gada 10.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-33/2020,* [*ECLI:LV:AT:2020:1110.A420174816.3.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:1110.A420174816.3.S)*, 18.punkts, 2020.gada 1.aprīļa rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-588/2020, ECLI:LV:AT:2020:0401.A420244116.12.L, 4.punkts, 2022.gada 20.jūnija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-825/2022,* [*ECLI:LV:AT:2022:0620.A420182218.15.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2022:0620.A420182218.15.L)*, 7.punkts*).

Tātad atbilstoši konsekventām judikatūras atziņām, aprēķinot nodokļa maksātāja nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūto ar nodokli apliekamo ienākumu, ņemami vērā tieši šā nodokļa maksātāja izdevumi, kas tam radušies sakarā ar nekustamā īpašuma iegādi un ieguldījumiem tajā. Nav šaubu, ka personas likuma ietvaros privāttiesiski var brīvi vienoties par nekustamā īpašuma būvniecības, apsaimniekošanas, darījumu slēgšanas, rēķinu apmaksas kārtību u.tml. Taču publisko tiesību jomā personām ir pienākums pamatot un pierādīt ar nodokļu aprēķināšanu saistītos jautājumus, ņemot vērā nodokļu tiesisko regulējumu. Tas izriet ne vien no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļas, bet arī no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 5.punkta un 38.panta, kas nosaka nodokļu maksātāja pienākumu ziņot par saviem ienākumiem, pamatot nodokļu atbilstību normatīvajiem aktiem un iesniegt pierādījumus nodokļu maksājumu lieluma apstiprināšanai. Arī tajos gadījumos, kad nodokļa maksātājs atsavina nekustamo īpašumu, kura iegādei un/vai uzlabošanai ticis saņemts aizņēmumus, un šis nodokļa maksātājs ir bijis līdzaizņēmējs, nodokļa maksātājam jāpamato gūtā ienākuma un aprēķināmā nodokļa apmērs. Tas ietver arī nodokļa maksātāja pamatojumu par savu ieguldījumu apmēru nekustamajā īpašumā.

[7] Senāts konstatē, ka lietā ir virkne pieteicējas paskaidrojumu un ir arī [pers. B] pirmās instances tiesā sniegtās liecības. Gan pieteicēja, gan [pers. B] ir skaidrojuši jautājumus, saistītus ar mājas būvniecību un savstarpējiem norēķiniem. Piemēram, [pers. B] norādījis, ka visus ar mājas būvniecību saistītos izdevumus maksāja viņš, savukārt pieteicēja maksāja rēķinus, kas attiecas uz pieteicējai piederošo dzīvokli, kurā abi dzīvoja kopā. Pēc tam, kad abu attiecības izirušas, ikmēneša maksājumus par kredītu maksāja abi, jo [pers. B] vairs neizmantoja pieteicējas dzīvokli. Tāpat gan pieteicēja, gan [pers. B] ir skaidrojuši, kā tika sadalīta strīdus īpašuma pārdošanas maksa – ievērojot, ka [pers. B] ieguldījums strīdus īpašumā bija lielāks, nekā pieteicējas ieguldījums, abi vienojās, ka [pers. B] pienāksies lielāka naudas summa, nekā pieteicējai. Lietā ir iesniegta arī pieteicējas un [pers. B] parakstītā vienošanās par saņemtās pirkuma maksas sadalīšanu. To ir vērtējis gan Valsts ieņēmumu dienests, nepiešķirot tai ticamību, gan pirmās instances tiesa. Tāpat pirmās instances tiesā tika nopratināti vairāki liecinieki, kuri liecināja par jautājumiem, saistītiem ar mājas būvniecību un maksājumiem par to. Apgabaltiesas spriedumā daļēji vērtēta tikai viena liecinieka liecība. Pārējie pierādījumi nav pat minēti.

[8] Tas, iespējams, izskaidrojams ar to, ka apgabaltiesa būtisku nozīmi piešķīrusi diviem apstākļiem un, iespējams, tieši šo apstākļu dēļ apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicējas izdevumu apliecināšanai ir pietiekami ar to, ka pieteicēja bija līdzaizņēmēja aizdevumam, kas saistīts ar strīdus īpašumu.

Tā apgabaltiesa spriedumā atsaukusies uz Civillikumu (konkrēts pants nav norādīts) un analizējusi ar 2007.gada septembra aizdevuma līgumu noslēgšanu saistītos apstākļus, kā arī maksājumus no konkrētā kredītiestādes konta. Tā rezultātā apgabaltiesa norādījusi, ka ir konstatējams pieteicējas pilnvarojums [pers. B] rīkoties ar kopīgajiem naudas līdzekļiem, kas tika saņemti konkrētajā kredītiestādes kontā un bija paredzēti mājas būvniecībai.

Vispārīgi ir pieļaujams, ka gadījumos, kad nodokļa maksātāja vārdā un uzdevumā rīkojas cita persona, un nodokļa maksātājs norēķinās ar šo personu, konkrētie izdevumi var tikt atzīti par paša nodokļa maksātāja izdevumiem (sal. *Senāta 2023.gada 17.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-67/2023,* [*ECLI:LV:AT:2023:1017.A420164518.19.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2023:1017.A420164518.19.S)*, 6., 7.punkts*). Taču pārsūdzētajā lēmumā Valsts ieņēmumu dienests skaidri norādījis, ka apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas laikā pieteicēja neiesniedza pierādījumus tam, ka [pers. B] bija pilnvarots veikt un ir veicis maksājumus pieteicējas vārdā. Pārsūdzētajā lēmumā arī norādīts, ka tikšanās laikā ar nodokļu administrācijas pārstāvjiem pieteicēja mutiski apliecināja, ka nav kompensējusi [pers. B] izdevumus par būvniecību. Secinot pretējo jeb to, ka pieteicēja bija pilnvarojusi [pers. B] rīkoties ar kopīgiem naudas līdzekļiem un ka tāpēc puse no visiem izdevumiem attiecināma uz pieteicēju, apgabaltiesa spriedumā nav norādījusi un attiecīgi nav vērtējusi Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā konstatētos apstākļus. Tāpat apgabaltiesa nav norādījusi pierādījumus vai citus pieteicējas paskaidrojumus, kuros pieteicēja būtu apstiprinājusi pilnvarojumu [pers. B].

Turklāt, uzskatot, ka pilnvarojums izriet no 2007.gada septembra aizdevuma līguma, apgabaltiesa arī norādījusi, ka šis aizdevums bija paredzēts mājas būvniecībai strīdus īpašumā. Turpretim pārsūdzētajā Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā norādīts, ka lietā nav pierādījumu 2007.gada septembrī noslēgtajā līgumā norādītās aizdevuma summas izmantošanai strīdus īpašuma iegādei vai būvniecībai. Šajā sakarā lēmumā ir norādīta un vērtēta virkne apstākļu, pamatojoties uz ko dienests izdarījis minēto secinājumu. Arī pirmās instances tiesa, norādot vairākus apstākļus, secinājusi, ka nav konstatējama 2007.gada septembra aizdevuma tieša saistība ar strīdus īpašumu un būvniecību tajā. Šajā sakarā lietā ziņas ir sniegusi arī kredītiestāde. Taču neviens no šiem pierādījumiem apgabaltiesas spriedumā nav minēts un nav norādīts, kāpēc Valsts ieņēmumu dienesta un pirmās instances tiesas vērtējums un secinājumi nav pareizi.

[9] Kā otru vērā ņemamu apstākli apgabaltiesa spriedumā norādījusi to, ka pieteicējai un [pers. B] bija faktiska kopdzīve un kopīga mājsaimniecība. Apgabaltiesas ieskatā šādos apstākļos visi pieteicējas un [pers. B] izdevumi pārbaudāmajā periodā bija kopīgi.

No šādas norādes izriet apgabaltiesas uzskats, ka uz pieteicēju un [pers. B] ir attiecināmas laulāto mantiskās attiecības.

Kā pareizi norādīts Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībā, saskaņā ar Civillikuma 89.panta otro daļu viss, ko laulības laikā laulātie iegūst kopīgi vai viens no viņiem, bet ar abu laulāto līdzekļiem vai ar otra laulātā darbības palīdzību, ir abu laulāto kopīga manta; šaubu gadījumā jāpieņem, ka šī manta pieder abiem līdzīgās daļās.

Vienlaikus jāņem vērā, ka laulība saskaņā ar Latvijas Republikas Satversmes 110.panta pirmo teikumu ir savienība starp vīrieti un sievieti. Senāts, atzīstot, ka atbilstoši Civillikuma noteikumiem laulība ir divu pretēja dzimuma personu līgums par kopdzīvi, norādījis: lai šāds līgums gūtu tiesisku spēku, Civillikums nosaka tā noslēgšanas kārtību, šāda līguma publiski tiesiskās sekas un nozīmi (*Senāta 2012.gada 1.februāra sprieduma lietā Nr. SKC-4/2012, C29318507, 12.punkts*). Savukārt Satversmes tiesa atzinusi, ka pēc laulības noslēgšanas laulātajiem piemērojams Civillikuma un citu normatīvo aktu tiesiskais regulējums, kas nosaka laulāto savstarpējās personiskās un mantiskās attiecības (piemēram, Civillikuma pirmās daļas „Ģimenes tiesības” pirmās nodaļas ceturtās apakšnodaļas normas regulē laulāto likumiskās mantiskās attiecības), laulāto tiesības un pienākumus attiecībā pret trešajām personām (piemēram, Civillikuma 87.pantā noteiktās viena laulātā tiesības atvietot otru laulāto mājas saimniecības ietvaros), kā arī nodrošina laulāto ekonomisko un sociālo aizsardzību noteiktās situācijās (piemēram, likuma „Par dzīvojamo telpu īri” 9.panta pirmā daļa nosaka īrnieka tiesības iemitināt viņa īrētajā dzīvojamā telpā savu laulāto, informējot izīrētāju, bet neprasot izīrētāja piekrišanu) (*Satversmes tiesas 2020.gada 12.novembra sprieduma lietā Nr. 2019-33-01 14.2.punkts*). Tādējādi laulība rada ne tikai personiskas, bet arī sociālas un tiesiskas sekas.

Turpretī partnerattiecības (nereģistrēta kopdzīve) atšķirībā no laulības nebalstās uz likumā noteiktajā kārtībā noslēgtu līgumu par kopdzīvi, citiem vārdiem sakot, tāda kopdzīve pastāv bez kāda tiesiska pamata. Taisni tādēļ partnerattiecībām nav piemērojamas laulības līguma sekas nedz personīgo tiesību, nedz mantisko attiecību jomā (*Senāta 2012.gada 1.februāra sprieduma lietā Nr. SKC-4/2012, C29318507, 12.punkts*). Attiecībā uz dažādu dzimumu partneru nereģistrēto kopdzīvi Senāts iepriekš arī atzinis, ka ne Senātam, ne arī tiesu instancēm, kas izskata lietas pēc būtības, nav kompetences tiesību tālākveidošanas ceļā divu personu faktisko kopdzīvi pielīdzināt laulībai un kopdzīves partnerim noteikt tādas pašas tiesības kā laulātajam. Tas izriet no varas dalīšanas principa, kas nošķir likumdevēju no tiesu varas un leģitimē tiesu veikt tiesību jaunradi tikai gadījumos, kad tā nav saistāma ar iejaukšanos likumdevēja pilnvarās (sk. *Sniedzīte G. Tiesnešu tiesību konstitucionālais pamats (I). Jurista Vārds, 15.09.2009., Nr. 37(580)*). Tiesas kompetencē ir tiesību, nevis politisku jautājumu izlemšana (sal. *Senāta 2012.gada 1.februāra sprieduma lietā Nr. SKC-4/2012, C29318507, 12.punkts*).

Ņemot vērā gan minētās atziņas, gan Eiropas Cilvēktiesību tiesas atziņas, Senāts citā lietā norādījis: Latvijas valsts dažādu dzimumu partneriem ir nodrošinājusi tiesības reģistrēt laulību un ar to saistītu ekonomisko un sociālo aizsardzību. Līdz ar to Senāts uzskata, ka dažādu dzimumu partneri, kuri dzīvo nereģistrētā kopdzīvē, neatrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos ar laulātajiem, kuriem ir noteikta īpaša aizsardzība un atbalsts, valstij izpildot savu no Latvijas Republikas Satversmes 110.panta pirmā teikuma izrietošo pienākumu aizsargāt laulību (*Senāta 2023.gada 26.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-513/2023,* [*ECLI:LV:AT:2023:1026.A420205921.12.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2023:1026.A420205921.12.S)*, 8.punkts*).

Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst: piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļas otro teikumu dažādu dzimumu partneru nereģistrētās kopdzīves gadījumā un attiecīgi nosakot konkrētā nodokļa maksātāja izdevumus, nav piemērojams laulāto mantisko attiecību tiesiskais regulējums.

[10] Apkopojot, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļas otro teikumu.

[11] Tāpat apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās un trešās daļas prasības, atbilstoši kurām tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem. Tiesa spriedumā norāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu.

Senāts jau iepriekš uzsvēris, ka vispusīga un pilnīga pierādījumu pārbaude un novērtēšana nozīmē to, ka tiesa novērtē visus lietā esošos pierādījumus (sal. *Senāta 2018.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-655/2018,* [*ECLI:LV:AT:2018:1228.A420495111.3.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:1228.A420495111.3.S)*, 8.punkts*). Arī juridiskajā literatūrā atzīts, ka tiesa nedrīkst atstāt bez ievērības nevienu pieņemto pierādījumu (*Līcis A. Prasības tiesvedībā un pierādījumi. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2003, 77.lpp.*). Ja tiesa kādam pierādījumam nepiešķir nozīmi un uzskata, ka tas nevar ietekmēt lietas izspriešanu, tas jāpamato. Turklāt šāds pamatojums nevar aprobežoties ar vispārīgām frāzēm, jābūt norādītam skaidram un saprotamam iemeslam. Citiem vārdiem sakot, tiesas spriedumā ietvertajam pierādījumu novērtējumam jābūt tādam, lai lietas dalībniekiem nerastos neatbildēti jautājumi par lietā esošu atsevišķu pierādījumu neminēšanu un nenovērtēšanu. Pretējā gadījumā tiesas spriedums var radīt šaubas par procesa taisnīgumu (*Senāta 2021.gada 22.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-703/2021,* [*ECLI:LV:AT:2021:1222.A420183117.17.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2021:1222.A420183117.17.S)*, 11.punkts*).

Kā tika norādīts jau iepriekš, apgabaltiesa spriedumā nav vērtējusi vairākus Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā un pirmās instances tiesas spriedumā norādītos un analizētos apstākļus un pierādījumus, kā arī nav pamatojusi, kāpēc tiem nav piešķirama nozīme. Tādējādi apgabaltiesa ir pieļāvusi procesuālu pārkāpumu.

[12] Senāts papildus norāda citā lietā atzīto, ka atšķirībā no Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtās daļas otrajā teikumā (nosaka: ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai) paredzētās situācijas, kad apelācijas instances tiesa var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai, tādā situācijā, kurā apelācijas instances tiesa nepiekrīt zemākās instances pierādījumu vērtējumam un tā rezultātā izdarītajiem secinājumiem un līdz ar to taisa pretēju spriedumu, motivācijas pienākuma izpildei ir būtiska nozīme (sal. *Senāta 2020.gada 29.maija sprieduma lietā Nr. SKA-26/2020,* [*ECLI:LV:AT:2020:0529.A420310914.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:0529.A420310914.2.S)*, 11.punkts*).

Apgabaltiesa, taisot pirmās instances tiesas spriedumam pretēju spriedumu, nav motivējusi attieksmi pret pirmās instances tiesas spriedumu un, kā jau minēts, nav norādījusi, kāpēc nav nozīmes pirmās instances tiesas vērtētajiem apstākļiem un pierādījumiem, ar ko pamatots pirmās instances tiesas spriedums. Līdz ar to Senāts atzīst, ka apgabaltiesas rīcība neatbilst arī Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtajai daļai.

[13] Apkopojot minēto, apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 20.aprīļa spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.