**Iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšana nekustamajam īpašumam, kas saimnieciskajā darbībā izmantots daļēji**

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6panta ceturtā daļa regulē gadījumu, kad tiek atsavināts vai pārklasificēts par personiskajām vajadzībām izmantojamu lietu tāds nekustamais īpašums, kurš saimnieciskajā darbībā bija izmantots daļēji. Šādā gadījumā ar nodokli apliek ienākumu, kas attiecas uz saimnieciskajā darbībā izmantoto nekustamā īpašuma daļu. Un otrādi – ar nodokli neapliek ienākumu, kas attiecas uz saimnieciskajā darbībā neizmantoto nekustamā īpašuma daļu.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2025.gada 25.augusta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420242420, SKA-130/2025**

 [ECLI:LV:AT:2025:0825.A420242420.33.S](https://gateway.elieta.lv/api/v1/PublicMaterialDownload/aeb637fe-2277-4440-9b08-3ca4308118cf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatores Dzintra Amerika un Laura Konošonoka

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2022.gada 6.aprīļa lēmuma Nr. 31.2/22.10/2053 atcelšanu un administratīvā akta izdošanu, ar kuru [pers. A] tiktu atmaksāts pārmaksātais iedzīvotāju ienākuma nodoklis par 2019.gada 3.ceturksni, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 6.decembra spriedumu daļā.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai [pers. A] veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu. Tā rezultātā dienests koriģēja pieteicējas deklarēto iedzīvotāju ienākuma nodokli saistībā ar nekustamā īpašuma [Adrese] (turpmāk – strīdus nekustamais īpašums), atsavināšanas darījumu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2022.gada 6.aprīļa lēmumu Nr. 31.2/22.10/2053.

Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par dienesta lēmuma atcelšanu. Pieteicēja arī lūdza izdot labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru viņai tiktu atmaksāts strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā pārmaksātais nodoklis.

[2] Ar Administratīvās apgabaltiesas spriedumu pieteikums daļēji apmierināts, proti, pārsūdzētais lēmums atcelts un Valsts ieņēmumu dienestam uzdots viena mēneša laikā no šā sprieduma spēkā stāšanās dienas izdot jaunu administratīvo aktu, ņemot vērā spriedumā konstatētos faktus un juridiskos apsvērumus. Pārējā daļā pieteikums noraidīts.

Apgabaltiesa pievienojās pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un norādīja turpmāk minētos argumentus.

[2.1] Strīdus nekustamais īpašums ir daudzdzīvokļu nams. Pieteicēja bija deklarējusi dzīvesvietu dzīvoklī Nr. 3 šajā daudzdzīvokļu namā. Līdz ar to par pieteicējas mājokli jeb dzīvesvietu ir atzīstams tikai dzīvoklis Nr. 3, nevis viss strīdus nekustamais īpašums. Dzīvoklis Nr. 3 pieteicējai piederēja vairāk nekā 60 mēnešus. Tādējādi atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktam ar nodokli nav apliekams ienākums, kas gūts dzīvokļa Nr. 3 atsavināšanas rezultātā.

[2.2] Pārējos dzīvokļus un nedzīvojamās telpas strīdus nekustamajā īpašumā pieteicēja izmantoja saimnieciskajā darbībā. Šī ienākumu daļa atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6pantam ir apliekama ar nodokli kā ienākums no saimnieciskajā darbībā izmantota nekustamā īpašuma, kas pārkvalificēts par personiskajām vajadzībām izmantojamu lietu.

[2.3] Lai noteiktu apliekamo ienākumu, ir piemērojama likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6panta ceturtā daļa. Tā nesniedz skaidru priekšstatu par likumdevēja izvēli un apsvērumiem attiecībā uz to, kādi lielumi (platība kvadrātmetros vai vērtība naudas izteiksmē) ir ņemami vērā, nosakot proporcionālo daļu atbilstoši saimnieciskajā darbībā izmantotās nekustamā īpašuma daļas īpatsvaram. Tas nav izsecināms arī no attiecīgo grozījumu anotācijas.

Valsts ieņēmumu dienests, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6panta ceturto daļu, noteica strīdus nekustamā īpašuma viena lietderīgās platības kvadrātmetra vērtību un to sareizināja ar dzīvokļa Nr. 3 platību, tādējādi iegūstot dzīvokļa Nr. 3 vērtību jeb nosakot ar nodokli neapliekamo ienākumu. Šāda pieeja izskatāmajā gadījumā neļauj sasniegt taisnīgāko un lietderīgāko rezultātu. Proti, lai arī strīdus nekustamais īpašums tā atsavināšanas brīdī zemesgrāmatā bija ierakstīts kā vienots veselums, no Nekustamā īpašuma kadastra informācijas sistēmas datiem izriet, ka strīdus nekustamais īpašums bija sadalīts dzīvokļos un citās telpās, katrai telpai bija noteikta sava kadastrālā vērtība un dzīvokļa Nr. 3 kadastrālā vērtība bija lielāka par citu telpu vērtībām. Līdz ar to nav pareizi visām telpām piemērot vienu vērtību, kā to darījis Valsts ieņēmumu dienests.

[2.4] Pieteicēja un strīdus nekustamā īpašuma pircējs ir noslēguši vienošanos, kurā ir noteikta konkrēta dzīvokļa Nr. 3 vērtība. Šī vērtība atbilst nekustamā īpašuma vērtētāja noteiktajai vērtībai un citu līdzvērtīgu dzīvokļu vērtībai atsavināšana brīdī. Tāpēc nav pamata uzskatīt, ka vienošanās norādītā dzīvokļa Nr. 3 vērtība ir nesamērīga augsta. Līdz ar to, lai nodrošinātu taisnīgāku rezultātu, par dzīvokļa Nr. 3 vērtību jeb neapliekamo ienākumu ir nosakāma vienošanās norādītā dzīvokļa Nr. 3 vērtība.

[3] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu dienestam nelabvēlīgajā daļā iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Tiesa nepareizi piemēroja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6panta ceturto daļu. Tiesai, nosakot dzīvokļa Nr. 3 vērtību jeb ar nodokli neapliekamo ienākumu, bija jāpiemēro Valsts ieņēmumu dienesta metode, nevis jāizmanto privāttiesiska vienošanās, jo strīdus nekustamais īpašums zemesgrāmatā bija reģistrēts kā vienots veselums un zemesgrāmatā atsevišķi nav norādīta vienošanās minētā dzīvokļa Nr. 3 vērtība. Ar privāttiesisku vienošanos nevar mainīt publisko tiesību normās noteikto kārtību un atbrīvot no nodokļa samaksas pienākuma.

[3.2] Tiesa nepamatoti priekšroku piešķīra Valsts zemes dienesta sniegtajai informācijai, nevis Valsts ieņēmumu dienesta viedoklim, kā arī nepamatoja šādas priekšrocības piešķiršanu. Līdz ar to tiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo un trešo daļu.

[3.3] Tiesa uz izskatāmo lietu nepamatoti attiecināja spriedumā norādītās Senāta atziņas, jo tās paustas lietās, kurās ir citi faktiskie un tiesiskie apstākļi.

**Motīvu daļa**

[4] Kasācijas tiesvedības kārtībā jānoskaidro, vai apgabaltiesa ir pareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6panta ceturto daļu un vai nav pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta prasības.

[5] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6pants paredz īpašus noteikumus ienākuma noteikšanai no saimnieciskajā darbībā izmantota nekustamā īpašuma atsavināšanas vai pārklasificēšanas par personiskajām vajadzībām izmantojamu lietu.

Šā panta ceturtā daļa nosaka: ja nekustamais īpašums saimnieciskajā darbībā ir ticis izmantots daļēji, apliekamo ienākumu saskaņā ar šā panta pirmās vai otrās daļas noteikumiem nosaka proporcionāli saimnieciskajā darbībā izmantotās nekustamā īpašuma daļas īpatsvaram.

Tātad minētā tiesību norma regulē gadījumu, kad tiek atsavināts vai pārklasificēts par personiskajām vajadzībām izmantojamu lietu tāds nekustamais īpašums, kurš saimnieciskajā darbībā bija izmantots daļēji. Šādā gadījumā ar nodokli apliek ienākumu, kas attiecas uz saimnieciskajā darbībā izmantoto nekustamā īpašuma daļu. Un otrādi – ar nodokli neapliek ienākumu, kas attiecas uz saimnieciskajā darbībā neizmantoto nekustamā īpašuma daļu.

Tiesa atzina, ka izskatāmajā gadījumā ar nodokli nav apliekams ienākums, kas attiecas uz dzīvokli Nr. 3, jo tas nebija izmantots saimnieciskajā darbībā, savukārt ienākums, kas attiecas uz pārējo strīdus nekustamā īpašuma daļu, ir apliekams ar nodokli, jo pārējā strīdus nekustamā īpašuma daļa bija izmantota saimnieciskajā darbībā. Senāts atzīst, ka šāds tiesas secinājums atbilst likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6panta ceturtajai daļai. Vienlaikus Senāts konstatē, ka arī Valsts ieņēmumu dienests, pārsūdzētajā lēmumā koriģējot pieteicējas deklarēto iedzīvotāju ienākuma nodokli un ar to saistītos aprēķinus, atzinis, ka ar nodokli nav apliekams vienīgi ienākums, kas attiecas uz dzīvokli Nr. 3. Tātad tiktāl tiesas un Valsts ieņēmumu dienesta secinājumi saskan.

[6] Tiesas un Valsts ieņēmumu dienesta secinājumi atšķiras jautājumā par to, kā noteikt ar nodokli neapliekamo ienākumu, kas attiecīgi ietekmē apliekamā ienākuma un nodokļa apmēru. Tiesa atzina, ka par neapliekamo ienākumu jāuzskata starp pieteicēju un strīdus nekustamā īpašuma pircēju noslēgtajā vienošanās norādītā dzīvokļa Nr. 3 vērtība. Valsts ieņēmumu dienests tam nepiekrīt un norāda, ka ar nodokli neapliekamais ienākums jānosaka šādi: vispirms jāaprēķina strīdus nekustamā īpašuma viena lietderīgās platības kvadrātmetra vērtība un pēc tam šī vērtība jāreizina ar dzīvokļa Nr. 3 platību (kvadrātmetriem); iegūtā summa ir atzīstama par ienākumu, kas nav apliekams ar nodokli.

Senāts atzīst, ka nodokļa aprēķināšanā šāda Valsts ieņēmumu dienesta norādītā metode vispārīgi var tikt piemērota. Vienlaikus jāņem vērā, ka demokrātiskā tiesiskā valstī gan likumdevējam, gan tiesību piemērotājiem ir pienākums katrā konkrētajā gadījumā nodrošināt arī individuālo taisnīgumu. Kā izriet no tiesas sprieduma argumentācijas, tiesa atzina, ka, piemērojot Valsts ieņēmumu dienesta metodi, izskatāmajā gadījumā netiek nodrošināta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6panta ceturtās daļas saprātīga piemērošana un netiek sasniegts taisnīgs un lietderīgs rezultāts.

Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ, atbildot arī uz kasācijas sūdzības argumentiem, šādu tiesas secinājumu atzīst par pamatotu un atbilstošu tiesību principiem.

[7] Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka strīdus nekustamais īpašums tā atsavināšanas brīdī zemesgrāmatā bija reģistrēts kā vienots veselums, proti, tas nebija sadalīts atsevišķos dzīvokļa īpašumos. Līdz ar to dienests uzskata, ka nav pamata ņemt vērā pieteicējas un strīdus nekustamā īpašuma pircēja noslēgto vienošanos par dzīvokļa Nr. 3 vērtību, jo tā attiecas uz strīdus nekustamā īpašuma daļu, kas nav patstāvīgs nekustamais īpašums.

Senāts citā lietā, kurā personai aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis no nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtā ienākuma, ir skaidrojis, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanā Valsts ieņēmumu dienestam primāri jābalstās uz valsts uzturētajos reģistros pieejamo informāciju, tostarp noskaidrojot nekustamā īpašuma īpašnieku, īpašuma iegūšanas brīdi, pamatu, kadastrālo vērtību u.c. nodokļa administrēšanai nepieciešamās ziņas (*Senāta 2024.gada 24.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-48/2024,* [*ECLI:LV:AT:2024:0424.A420252420.12.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2024%3A0424.A420252420.12.S)*, 9.punkts*). Vienlaikus jāvērtē, vai katrā konkrētajā gadījumā tiek ievērots samērīguma princips (sal. *turpat*).

Atbilstoši tiesas noskaidrotajam strīdus nekustamais īpašums tā atsavināšanas brīdī zemesgrāmatā patiešām bija reģistrēts kā vienots veselums. Vienlaikus tiesa noskaidroja, ka atsavināšanas brīdī strīdus nekustamais īpašums sastāvēja no vairākiem dzīvokļiem un citām telpām (vairumtirdzniecības un mazumtirdzniecības telpas, biroji, koplietošanas telpas). To tiesa pamatoja ar Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmas datiem un Valsts zemes dienesta sniegto informāciju, kas to apstiprina. No šiem datiem tiesa konstatēja, ka katrai strīdus nekustamā īpašuma telpai bija noteikta sava kadastrālā vērtība un, piemēram, dzīvokļa Nr. 3 viena kvadrātmetra vērtība bija lielāka par citu dzīvokļu un tirdzniecības telpu viena kvadrātmetra vērtību. Tiesa arī norādīja, ka telpas vērtību ietekmē gan tās vieta un stāvs nekustamajā īpašumā, gan plānojums un aprīkojums, gan tehniskais stāvoklis un labiekārtojuma līmenis u.tml. apstākļi. Tādējādi tiesa atzina, ka nav pareizi un taisnīgi noteikt vienādu viena kvadrātmetra vērtību visām strīdus nekustamā īpašuma telpām un neņemt vērā Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmas datus par strīdus nekustamā īpašuma sastāvu tikai tāpēc, ka dzīvoklis Nr. 3 kā atsevišķs īpašums zemesgrāmatā nebija reģistrēts.

Senāts minētajiem tiesas secinājumiem piekrīt, un kasācijas sūdzība tos neliek apšaubīt. Valsts ieņēmumu dienests pret tiesas spriedumā norādītajiem Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmas jeb valsts uzturētā publiskā reģistra datiem iebildumus nav cēlis un nav norādījis juridiskus argumentus, kāpēc izskatāmajā gadījumā nevar izmantot minētos datus, kuri sniedz precīzākas ziņas par zemesgrāmatā ierakstītā nekustamā īpašuma sastāvu un tādējādi nodrošina precīzāku ar nodokli apliekamā (neapliekamā) ienākuma noteikšanu.

Turklāt, kā jau minēts, Valsts ieņēmumu dienests pārsūdzētajā lēmumā atzinis, ka ar nodokli nav apliekams ienākums, kas attiecas uz konkrētu strīdus nekustamā īpašuma daļu – dzīvokli Nr. 3. Tātad pēc būtības arī pats dienests, nodalot apliekamo un neapliekamo ienākumu, nav saskatījis šķērsli tajā, ka dzīvoklis Nr. 3 zemesgrāmatā nebija reģistrēts kā patstāvīgs īpašums. Līdz ar to kasācijas sūdzības arguments, ka vienošanās norādītā dzīvokļa Nr. 3 vērtība nav ņemama vērā, jo dzīvoklis Nr. 3 zemesgrāmatā nebija reģistrēts kā atsevišķs īpašums, nonāk pretrunā ar pārsūdzēto lēmumu.

[8] No kasācijas sūdzības argumentācijas izriet Valsts ieņēmumu dienesta uzskats, ka vienošanos nevar ņemt vērā nodokļa aprēķināšanā, jo tā noslēgta pēc pirkuma līguma un zemesgrāmatā nav norādīta atsevišķa dzīvokļa Nr. 3 vērtība, kas norādīta šajā vienošanās. Būtībā dienests uzskata, ka pretējā gadījumā var tikt radīta situācija, ka nodokļa aprēķināšanas nolūkos privātpersonas ļaunprātīgi izmanto privāttiesiskās vienošanās.

Senāts atzīst, ka šāds Valsts ieņēmumu dienesta arguments pelna ievērību, jo izvairīšanās no nodokļu samaksas nav pieļaujama. Vienlaikus jāņem vērā, ka tiesa izskatāmajā gadījumā ir pievērsusies jautājumam par godprātīgu nodokļa maksāšanu. Tiesa ir izvērtējusi ar vienošanās noslēgšanu saistītos apstākļus, tostarp kasācijas sūdzībā norādītos apstākļus, kā rezultātā nav konstatējusi pieteicējas negodprātīgu rīcību, noslēdzot vienošanos. Vienošanos tiesa ir vērtējusi kopsakarā ar Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmas jeb publiskā reģistra datiem un kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem par dzīvokļa Nr. 3 novērtējumu. Rezultātā tiesa secināja, ka vienošanās norādītā dzīvokļa Nr. 3 vērtība nav nesamērīgi augsta, tā atbilst gan nekustamo īpašumu vērtētāja noteiktajai dzīvokļa Nr. 3 vērtībai, gan līdzvērtīgu dzīvokļu tirgus cenai. Līdz ar to tiesa secināja, ka nav objektīva pamata atzīt, ka vienošanās norādītā dzīvokļa Nr. 3 vērtība neatbilst pārdošanas brīža tirgus cenām.

Ievērojot minētos tiesas vērtētos apstākļus, Senāts atzīst, ka tiesas secinājums, ka par dzīvokļa Nr. 3 vērtību ir uzskatāma vienošanās norādītā vērtība, nav vispārināms. Proti, tas ir izdarīts, ņemot vērā konkrētās lietas faktiskos apstākļus, lai, kā jau minēts, nodrošinātu precīzāku nodokļa aprēķināšanu un taisnīgāku rezultātu. Citiem vārdiem sakot, no tiesas sprieduma argumentācijas nav izdarāms secinājums, ka ikvienā gadījumā nodokļu aprēķināšanā priekšroka būtu jāpiešķir privāttiesiskajos dokumentos norādītajām ziņām. Turklāt, lai arī ir pareizs Valsts ieņēmumu dienesta uzskats, ka ar privāttiesiskā kārtā noslēgtiem dokumentiem nevar izmainīt publisko tiesību normās paredzēto nodokļa aprēķināšanas kārtību un atbrīvot no pienākuma maksāt nodokļus, tomēr pretēji kasācijas sūdzībā norādītajam tiesa, apliekamā ienākuma aprēķināšanā izmantojot vienošanos, neatbrīvoja pieteicēju no nodokļa samaksas pienākuma. Tāpat jāņem vērā, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6panta ceturtā daļa nenosaka, kādas tieši ziņas ir izmantojamas apliekamā ienākuma noteikšanā. Izskatāmajā gadījumā tiesa pamatoti atzina, ka tiesību normu saprātīgas piemērošanas un privātpersonas tiesību ievērošanas principa nodrošināšanai ir izmantojamas privāttiesiskā kārtā noslēgtajā dokumentā norādītās ziņas, novērtējot tās kopsakarā ar publiski pieejamām ziņām.

[9] Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka tiesa nepamatoti atsaukusies uz Senāta atziņām, kas paustas lietā, kur darījuma dalībnieki pirkuma līgumā vienojušies par atsevišķu nekustamā īpašuma un kustamās mantas vērtību.

Senāts piekrīt Valsts ieņēmumu dienestam, ka izskatāmajā lietā ir citi faktiskie apstākļi. Tomēr tiesa uz kasācijas sūdzībā norādītajām Senāta atziņām ir atsaukusies, lai izskaidrotu privātautonomijas principu, atbilstoši kuram personām ir brīva izvēle vienoties arī par atsevišķu nekustamā īpašuma telpu vērtību. Valsts ieņēmumu dienests šo tiesas secinājumu nav atspēkojis.

[10] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo un trešo daļu, jo nepamatoti priekšroku piešķīra Valsts zemes dienesta sniegtajām ziņām, nevis Valsts ieņēmumu dienesta viedoklim, kāpēc šīs ziņas nav izmantojamas.

Vispirms Senāts vērš Valsts ieņēmumu dienesta uzmanību uz Administratīvā procesa likuma 149.pantu, kas skaidro, kas ir pierādījumi administratīvajā procesā, un 20.nodaļu, kas uzskaita pierādīšanas līdzekļus. Procesa dalībnieka viedoklis par lietas apstākļiem un pierādījumiem nav pierādījums. Tāpat Senāts norāda, ka tiesa ir izvērtējusi Valsts ieņēmumu dienesta apsvērumus un ir atbildējusi uz tiem, argumentējot, kāpēc izskatāmajā gadījumā ir izmantojami Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmas dati, ko apstiprina Valsts zemes dienesta sniegtā informācija. Apstāklis, ka Valsts ieņēmumu dienests nepiekrīt spriedumā norādītajam lietas izšķiršanai būtisko apstākļu un pierādījumu novērtējumam, nenozīmē, ka tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.pantā paredzētās pierādījumu novērtēšanas prasības.

[11] Uz pārējiem kasācijas sūdzības apsvērumiem Senāts neatbildēs, jo tie ir balstīti nevis tiesību normu interpretācijā un piemērošanā, bet gan Valsts ieņēmumu dienesta subjektīvā izpratnē par personai labvēlīgu lietas iznākumu.

[12] Apkopojot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa nav pieļāvusi materiālo un procesuālo tiesību normu pārkāpumus, tādēļ tās spriedums atstājams negrozīts, bet kasācijas sūdzība ir noraidāma.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 6.decembra spriedumu daļā, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.