**Atbrīvojums no iedzīvotāju ienākuma nodokļa no kapitāla pieauguma nevar tikt pamatots ar patvaļīgi uzbūvētu ēku esību**

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2017.gada 1.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420503413; SKA-255/2017**

ECLI:LV:AT:2017:1101.A420503413.2.S

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Rudīte Vīduša,

tiesnese Anita Kovaļevska,

tiesnese Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc [pers. A] pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2013.gada 3.oktobra lēmuma Nr.22.10/L-24517 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 23.decembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests ģenerāldirektors ar 2013.gada 3.oktobra lēmumu Nr. 22.10/L-24517 atstāja negrozītu zemākas iestādes lēmumu, ar kuru pieteicējam [pers. A] noteikts pienākums samaksāt budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli no kapitāla pieauguma un nokavējuma naudu. Lēmums pamatots ar to, ka pieteicējs 2010.gada novembrī atsavinājis nekustamo īpašumu un neizpildās kritēriji, lai no darījuma gūtos ienākumus neapliktu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktam.

[2] Pieteicēja iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot atcelt minēto lēmumu. Ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 11.septembra spriedumu pieteikums noraidīts.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā sakarā ar pieteicēja apelācijas sūdzību, arī Administratīvā apgabaltiesa ar 2015.gada 23.decembra spriedumu pieteikumu noraidīja. Tiesas spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Pieteicējs ir atsavinājis nekustamo īpašumu, uz kura atradās dzīvojamā māja, kas bija uzbūvēta bez būvatļaujas, kā arī nebija reģistrēta zemesgrāmatā.

[3.2] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 11.punkts (*šī un citas tiesību normas izteiktas redakcijā, kāda bija spēkā darījuma veikšanas laikā*) noteic, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti arī ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi.

Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese). Minētajā tiesību normā ir noteikts izņēmums no vispārējā pienākuma maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par nekustamā īpašuma atsavināšanu.

[3.3] Ievērojot Būvniecības likuma 30.panta ceturto un piekto daļu, lai varētu risināt jautājumu par uzbūvētās mājas īpašuma tiesību reģistrāciju, vispirms bija nepieciešams atrisināt jautājumu par nelikumīgās būvniecības legalizāciju. Nelikumīgi uzbūvētā dzīvojamā māja juridiski nepastāvēja kā pieteicējam piederošs nekustamā īpašuma objekts. Nevar piekrist pieteicēja apsvērumiem, ka lietu tiesības, kas pastāv uz likuma pamata, ir spēkā bez ierakstīšanas zemesgrāmatā (Civillikuma 1477.panta otrā daļa) un ka uz zemes uzbūvēta un ar to savienota ēka atzīstama par tās daļu (Civillikuma 968.pants). Nodokļu jomā ir jāievēro publisko tiesību normās ietvertie priekšnoteikumi – arī vērtējot, vai pieteicējs bija ieguvis īpašuma tiesības uz nelikumīgi uzbūvēto ēku.

Likumdevējs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktā tiešā tekstā ir iekļāvis noteikumu, ka nekustamajam īpašumam ir jābūt reģistrētam zemesgrāmatā, neparedzot izņēmumus. Nav nozīmes, ka ēka pastāvēja dabā, – pieteicējs nevarēja iegūt uz to īpašuma tiesības.

[3.4] Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumi Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” (turpmāk – Ministru kabineta noteikumi Nr. 899) 52.punkts noteic, ka likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu nepiemēro, ja tiek atsavināta nekustamā īpašuma daļa, kas neietver dzīvojamo ēku, bet nekustamais īpašums fiziskās personas īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas brīdim ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese). Ienākums no šāda nekustamā īpašuma atsavināšanas ir apliekams ar nodokli. Pats pieteicējs ir norādījis, ka šajā gadījumā tika atsavināta nekustamā īpašuma daļa, kas neietver dzīvojamo ēku.

Ievērojot minēto, Valsts ieņēmumu dienesta lēmums ir pamatots.

[4] Pieteicējs par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Spriedumā nepareizi piemērots likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkts. Normas mērķis bija neaplikt ar nodokli ienākumu, kas rodas, atsavinot personas dzīvesvietu (arī zemesgabalu, uz kura tā atrodas), nevis risināt jautājumus, kas saistīti ar patvaļīgu būvniecību.

No 2014.gada 1.janvāra likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā ir ilgāk par 60 mēnešiem un pēdējos 60 mēnešus līdz nekustamā īpašuma atsavināšanas dienai ir bijis maksātāja vienīgais nekustamais īpašums. No likumprojekta anotācijas redzams, ka, atzīstot 9.panta pirmās daļas 33.punkta mērķi – nošķirt sava nekustamā īpašuma pārdošanu no pārdošanas spekulatīvā nolūkā – likumu nepieciešams papildināt, atrunājot gadījumus, kad iedzīvotāju ienākuma nodoklis netiek uzlikts, jo izpildās iepriekš minētie – objektīvie nosacījumi. Ar jauno normu būtībā tika tikai paplašināts 9.panta pirmās daļas 33.punkts.

Tiesa nav ierobežota veikt tiesību normu interpretāciju atbilstoši Administratīvā procesa likuma 17.panta pirmajā daļā noteiktajam. Likumdevēja mērķis jau sākotnēji bija atbrīvot no nodokļa ienākumus no vienīgā nekustamā īpašuma (*Augstākās tiesas 2015.gada 30.marta spriedums lietā Nr. SKA–26/2015 (A420521111)*).

Noteicošā pazīme atbrīvošanai no nodokļa ir nekustamā īpašuma piederība vismaz 60 mēnešus un dzīvesvietas deklarācija, nevis īpašuma reģistrēšana zemesgrāmatā. Abi minētie kritēriji pieteicēja gadījumā izpildās, proti, īpašuma tiesības (uz zemi) bija reģistrētas, kā arī pieteicēja deklarētā dzīvesvieta ir minētajā nekustamajā īpašumā.

[4.2] Apgabaltiesa nepamatoti piemērojusi Ministru kabineta noteikumu Nr. 899 52.punktu. Tiesa, no vienas puses, apgalvo, ka dzīvojamā ēka juridiski nepastāvēja, bet, no otras puses, norāda, ka atsavināta tikai daļa no nekustamā īpašuma.

Tiesa kļūdaini konstatējusi, ka ēka, ko uzbūvēja pieteicējs, nav dzīvojamā ēka Ministru kabineta noteikumu Nr. 899 52.punkta izpratnē. Pieteicēja ēka atbilst Ministru kabineta 2015.gada 30.jūnija noteikumu Nr. 340 „Noteikumi par Latvijas būvnormatīvu LBN 211-15 „Dzīvojamās ēkas” 3.2.punktā ietvertajai definīcijai, kaut arī nav nodota ekspluatācijā. Ir svarīgi konstatēt, ka deklarēšanās mājā nav bijusi fiktīva. Tiesa kļūdaini piešķīrusi nozīmi reģistrācijai zemesgrāmatā, neņemot vērā Civillikuma 968.pantu.

Lai arī izņēmumi interpretējami šauri, tiesa nepamatoti paplašinājusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkta izņēmuma saturu, izvirzot papildu kritēriju – aizliegumu pārdot nekustamo īpašumu (zemi), uz kura atrodas nelegalizētas būves.

[4.3] Neskatoties uz to, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punkts nav piemērojams ar atpakaļejošu spēku, iestādes rīcība, pieņemot pieteicējam nelabvēlīgu lēmumu, lai gan likumprojekta redakcijā jau bija pieņemta tāda norma, kas to atbrīvo no nodokļu sankcijām, ir nesamērīga.

[5] Dienests paskaidrojumos kasācijas sūdzību neatzīst, norādot, ka tā ir nepamatota. Paskaidrojumos tiek norādīts, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punktam nav atpakaļejoša spēka. Izņēmumi no vispārējā nodokļa maksāšanas pienākuma nav piemērojami paplašināti vai pēc analoģijas. Nav pamata atsaukties uz vēlāk pieņemtiem būvnormatīviem. Ievērojot nekustamā īpašuma nedalāmības principu, atsavinot nekustamo īpašumu, likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktie kritēriji attiecināmi uz visu nekustamo īpašumu.

**Motīvu daļa**

[6] 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.

Likuma „Par nekustamā īpašuma ierakstīšanu zemesgrāmatās” 19.pants darījuma noslēgšanas laikā noteica, ka zemesgrāmatā nav ierakstāmas ēkas (būves), kuru kadastrālās uzmērīšanas lietā ir uzrādītas patvaļīgas būvniecības pazīmes. No šīs normas redzams, ka patvaļīgi uzbūvētas ēkas (būves) – neskatoties uz to faktisko atrašanos uz zemes un vispārīgo īpašuma nedalāmības principu – vispār netiek atzītas kā nekustamais īpašums, uz kuru īpašuma tiesības varētu tikt reģistrētas, un kas varētu tikt līdz ar zemi tiesiski atsavināts. Patvaļīgi uzbūvētas ēkas (būves) tādējādi ir izslēgtas no civiltiesiskās apgrozības, kuras nodrošināšanai pastāv zemesgrāmatas. Stājoties spēkā 2014.gada 30.oktobra grozījumiem šajā likumā, šāds noteikums no likuma 19.panta ir izslēgts. Atbilstoši likumprojekta anotācijā ietvertajam skaidrojumam, būvniecības tiesiskuma kontrole turpmāk atstāta pašvaldību ziņā, pieņemot, ka būves, kuras pašvaldības būvvalde pieņēmusi ekspluatācijā, ir tiesiski uzbūvētas (*likumprojekta anotācija* *Saeimas interneta vietnē* [*www.saeima.lv*](http://www.saeima.lv)). Tātad būtībā saglabājas princips, ka patvaļīgi uzbūvētas būves (kuras nav iespējams nodot ekspluatācijā un attiecīgi ierakstīt zemesgrāmatā) nevar būt objekts, uz kuru īpašuma tiesības var reģistrēt zemesgrāmatā.

Apstāklis, ka būve fiziski atbilst būvnormatīvos definētajam dzīvojamās ēkas jēdzienam, nav juridiski nozīmīgs, ja nav ievēroti priekšnoteikumi tās kļūšanai par nekustamā īpašuma sastāvdaļu.

[7] 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.

Apgabaltiesas spriedumā līdz ar to pareizi atzīts, ka no tiesiskā viedokļa, piemērojot nodokļus regulējošās normas, pieteicējs ir atsavinājis zemi bez ēkas.

[8] Likumā ietvertais kritērijs – deklarētās dzīvesvietas esība nekustamajā īpašumā – uzrāda likumdevēja mērķi atbrīvojumu attiecināt uz īpašumu, kas ir personas dzīvesvieta (*Augstākās tiesas 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr. SKA–25/2015 (A420521111) 8.punkts*).

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.

[9] Pieteicējs norāda uz vēlākiem grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, proti, iekļaujot 9.panta pirmajā daļā 33.1punktu, pieteicēja ieskatā, likumdevējs atbrīvojumā atbilstoši jau sākotnēji iecerētajam likuma mērķim ir iekļāvis neapbūvētu vienīgo īpašumu.

Jāņem vērā, ka gan iepriekš spēkā esošais, gan papildinātais regulējums ir skaidrs. Papildinājums likumā iekļauts nevis nekavējoties pēc iespējamā regulējuma trūkuma konstatēšanas, bet pēc vairākiem gadiem, nepiešķirot normai atpakaļejošu spēku. Tas liecina, ka likumdevējs pēc apdomāšanas ir izšķīries par atbrīvojuma papildināšanu pēc būtības. Lai arī papildinājums aptveras ar jau sākotnējo vispārīgo mērķi – nošķirt spekulatīvos darījumus –, tiesa respektē likumdevēja izvēlētos instrumentus, kā šo mērķi sasniegt. Grūti pieņemt, ka likumdevējs jau sākotnēji nebūtu apzinājies, ka vienīgais nekustamais īpašums, kas personai pieder un kura iegūšana un atsavināšana nav ar spekulatīvu mērķi, var būt arī neapbūvēta zeme. Tomēr likumā īpaši tika ietvers kritērijs – īpašumā deklarēta dzīvesvieta.

Nav pamata atbrīvojumu no nodokļa maksāšanas pienākuma piemērot paplašināti. Kā pieteicējs pats pamatoti norāda, nav pieļaujama likuma izņēmuma paplašināta iztulkošana. Pieteicējs kļūdaini uzskata, ka tiesa paplašināti tulkojusi izņēmumu, nosakot papildu kritēriju – liegumu atsavināt patvaļīgi uzbūvētas ēkas. Tiesa tādā veidā, tieši otrādi, ir atturējusies likumā paredzēto *nodokļa maksāšanas izņēmumu* paplašināt uz patvaļīgi uzbūvētām ēkām, kuru atrašanās civiltiesiskā apgrozībā un izmantošana dzīvošanai nav pieļauta.

Līdz ar to nedz tiesai, nedz arī Valsts ieņēmumu dienestam nebija pamata piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.1punktu.

[10] Pieteicējs pamatoti norāda, ka lietā nav piemērojams Ministru kabineta noteikumu Nr. 899 52.punkts. Minētā norma attiecas uz situāciju, kad tiek pārdota no zemesgabala nodalīta neapbūvēta daļa, un nekustamā īpašuma pārējā daļā ir arī dzīvojamā ēka, jo tikai tad uz to var izpildīties kritērijs par dzīvesvietas deklarēšanu. Pieteicēja gadījumā zeme uzskatāma par tādu, uz kuras vispār nav dzīvojamās ēkas. Taču apgabaltiesas atsaukšanās uz šo normu (acīmredzot atbildot uz pieteicēja argumentu, ka tika pārdota zeme bez ēkas) nav novedusi pie nepareiza rezultāta, jo minētā norma gluži tāpat atspoguļo likuma mērķi – atbrīvojums tiek piemērots, ja tiek pārdota zeme ar māju, kura ir personas dzīvesvieta.

[11] Augstākā tiesa nesaskata, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmums būtu nesamērīgs. Pieteicējs, ievērojot ēkas nelikumīgo būvniecību, ir tādā pašā situācijā kā citi nekustamo īpašumu īpašnieki, kuru īpašumā vispār nav dzīvojamā ēka un kuri, neskatoties uz to, vai tas ir viņu vienīgais nekustamais īpašums, pirms likuma grozījumiem nevarēja pretendēt uz atbrīvojumu. Jānorāda, ka nodokļa maksāšana par ienākumiem nav sods, bet vispārējs pienākums, no kura tikai konkrētos gadījumos ir paredzēti atbrīvojumi.

[12] Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda:**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 23.decembra spriedumu, bet [pers. A] kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.