



## Latvijas Republikas tiesībsargs

Baznīcas iela 25, Rīga, LV-1010, tālr.: 67686768, e-pasts: tiesibsargs@tiesibsargs.lv, www.tiesibsargs.lv

### ATZINUMS

#### pārbaudes lietā Nr.2018-45-16D

Rīgā

2020.gada 9.jūnijā

Nr. 6-6/14

[..]

**Finanšu ministrija**  
pasts@fm.gov.lv

Zināšanai:  
**Valsts ieņēmumu dienests**  
vid@vid.gov.lv

*Par likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33. un 34.<sup>2</sup>punkta piemērošanu*

Tiesībsargs saņēma [..] (turpmāk arī – iesniedzējs) iesniegumu (b/d un b/n; reģistrēts 29.10.2018. ar Nr.1478) (turpmāk – iesniegums), kurā iesniedzējs lūdz ierosināt pārbaudes lietu un sniegt atzinumu par Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) darbības lietderību un tiesiskumu, piemērojot likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (turpmāk – Likums) tiesību normas viņa gadījumā.

Iesniedzējs iebilst tam, ka VID, piemērojot Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu, neņēma vērā, ka atsavināmais dzīvoklis faktiski bija iesniedzēja pamata dzīves vieta Likumā norādītajā laika posmā. Turklāt dzīvoklis tika iegādāts laulības laikā, un sieva kopā ar četriem laulības laikā dzimušajiem bērniem bija deklarējusies šajā dzīvoklī.

Vienlaikus iesniedzējs iebilst VID secinātajam, ka viņa gadījumā nav piemērojams arī Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkts. Proti, maksājuma dokumenti, kas iesniedzēja ieskatā apstiprina, ka ienākums no dzīvokļa pārdošanas ir ticis ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā, netiek akceptēti kā pierādījumi izmaksu attaisnojumam.

Ņemot vērā minēto, [..] apstrīdēja VID 2018.gada 17.janvāra lēmumu Nr.31.1-8.56/18458 “Par [..] datu atbilstības pārbaudes rezultātiem”. Taču pārsūdzība iesniedzējam nesniedza vēlamo rezultātu. Saskaņā ar likuma “Par nodokļiem un nodevām” 37.panta piekto daļu un Administratīvā procesa likuma 188.panta pirmo daļu iesniedzējam bija tiesības mēneša laikā pārsūdzēt VID 2018.gada 13.jūnija lēmumu Nr.311.1-22.10/2631 “Par [..] sūdzības izskatīšanu” atbilstoši Administratīvā procesa

likuma 189.panta pirmās daļas nosacījumiem. Līdz ar to iesniedzējs vērsās Rīgas tiesu nama Administratīvajā rajona tiesā (turpmāk – Tiesa), kas 2018.gada 19.jūlijā pieņēma lēmumu ierosināt administratīvo lietu Nr. A420234818. Saskaņā ar tiesībsarga rīcībā pieejamo informāciju Tiesu informatīvajā sistēmā minētā lieta ir vēl izskatīšanas procesā.

Ņemot vērā Tiesībsarga likumā noteikto kompetences ietvaru, tiesībsargs veicina personas tiesību un likumisko interešu aizsardzību gadījumos, kad valsts un pašvaldību institūcijas vai to amatpersonas ir pārkāpušas Satversmē un starptautiskajos cilvēktiesību dokumentos noteiktās personas pamattiesības, kā arī tad, kad valsts un pašvaldību iestādes vai to amatpersonas pret personu ir pieļāvušas labas pārvaldības principa pārkāpumu. Saskaņā ar Tiesībsarga likuma 24.panta otro daļu, izskatījis personas iesniegumu, tiesībsargs ierosina pārbaudes lietu, ja tas atbilst tiesībsarga funkcijām un uzdevumiem un personas norādīto jautājumu ir iespējams risināt. Izvērtējot [...] iesniegumu un saskatot pirmšķietamus problēmaspektus Likuma normu piemērošanā, tiesībsargs, pamatojoties uz Tiesībsarga likuma 24.panta otro daļu, 2018.gada 29.novembrī ierosināja pārbaudes lietu par Likuma 9.panta pirmās daļas 33. un 34.<sup>2</sup>punkta piemērošanu.

Tā kā iesniegumā izklāstītie problēmjautājumi ir vienlaikus nodoti arī Tiesas izskatīšanā un tiek vērtēti administratīvās lietas Nr. A 420234818 ietvaros, tiesībsargs pārbaudes lietas ietvaros respektē Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 83.pantā un likuma “Par tiesu varu” 1.panta pirmajā un otrajā daļā nostiprināto tiesu varas neatkarības principu. Tāpēc tiesībsargs konkrēto gadījumu nevērtē pēc būtības paralēli Tiesas darbam, bet, ievērojot Tiesībsarga likuma 11.panta 1., 3. un 4.punktu, savas kompetences ietvaros analizē tikai pirmšķietami konstatētos iespējamus trūkumus Likuma 9.panta pirmās daļas 33. un 34.<sup>2</sup>punkta piemērošanas praksē no VID puses saistībā ar [...] iesniegumā aktualizēto, kā arī to, vai nav bijis cilvēktiesību vai labas pārvaldības principa pārkāpumu. Ņemot vērā minēto, tiesībsargs pārbaudes lietas ietvaros konstatēja tālāk minēto.

### **[1.] Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta piemērošana**

**[1.1.]** Likuma 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 pēc kārtas (minētajā 60 mēnešu periodā) līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese). Vērtējot šīs normas piemērošanas praksi, tiesībsargs VID aktualizēja šādus jautājumus:

- 1) vai, piemērojot normu, VID balstās tikai uz tiesību normu gramatisko interpretācijas metodi;
- 2) vai, piemērojot normu praksē, VID kā šīs normas piemērotāja ieskatā tiek sasniegts tajā ietvertais likumdevēja mērķis;
- 3) vai VID ieskatā normas piemērošanas prakse nodrošina taisnīguma un tiesiskuma principu attiecībā pret laulātajiem, kuri ir atsavinājuši nekustamo īpašumu, kas ir to kopmanta;
- 4) vai šīs normas piemērošanas praksē bez [...] ir saņemti arī citu nodokļu maksātāju iesniegumi, sūdzības, konsultāciju lūgumi saistībā ar to, ka, piemērojot šo normu, VID neņem vērā, ka atsavinātais nekustamais īpašums ir laulāto kopmanta un/vai ir bijis otra laulātā deklarētā dzīvesvieta;

5) vai VID ievēro praksē Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2016.gada 21.decembra spriedumu lietā Nr.A420486113?

Ņemot vērā minētos jautājumus, VID tiesībsargam sniedza tālāk minētos skaidrojumus (24.04.2019. vēstule Nr.8.5.1-1/150693).

**[1.2.]** Ja zemesgrāmatā nav norādes, ka nekustamais īpašums ir laulātā atsevišķa manta un tas ir iegūts laulības laikā, VID nekustamo īpašumu atzīst par laulāto kopīgo mantu un līdz laulības līguma reģistrācijas brīdim vai līguma par laulāto kopmantas sadali noslēgšanai neuzskata kādu no laulātajiem par īpašnieku tikai kādai konkrētai nekustamā īpašuma domājamai daļai. To pamato apstākļi, ka līdz minēto līgumu noslēgšanai nekustamais īpašums laulātajiem piederēja kā laulāto kopīga manta, bet no laulības līguma vai līguma par laulāto kopmantas sadalīšanu noslēgšanas brīža līdz nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdim – kā konkrētā laulātā atsevišķā manta. Ņemot vērā minēto, nosakot, vai nekustamais īpašums ir bijis pārdevēja īpašumā ilgāk par 60 mēnešiem, tiek vērtēts īpašuma iegādes brīdis, nevis laulības līguma vai līguma par laulāto kopmantas sadalīšanu noslēgšanas brīdis, kā rezultātā nekustamais īpašums ierakstīts zemesgrāmatā uz viena no laulātajiem vārda.

**[1.3.]** Piemērojot Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu, VID neizmanto tikai tiesību normu gramatisko interpretācijas metodi. Tiek izmantotas arī citas tiesību normu interpretācijas metodes, tajā skaitā arī teoloģiskā (jēgas un mērķa) interpretācijas metode.

**[1.4.]** Ja nodokļu maksātājs atsavina sev piederošu nekustamo īpašumu, vispārīgā gadījumā viņam ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis par ienākumu no kapitāla pieauguma, ja vien uz konkrēto gadījumu neattiecas kāds no Likuma 9.pantā paredzētajiem izņēmumiem. 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 pēc kārtas (minētajā 60 mēnešu periodā) līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese). Ja nekustamais īpašums, kuru atsavina, ir mantots līgumiskā, testamentārā vai likumiskā ceļā no fiziskās personas, kuru ar maksātāju saista laulība vai radniecība līdz trešajai pakāpei Civillikuma izpratnē, šīs panta daļas izpratnē uzskatāms, ka nekustamais īpašums ir maksātāja īpašumā no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā kā mantojuma atstājēja īpašums.<sup>1</sup> Tādējādi ar iedzīvotāju ienākuma nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas tikai tajā gadījumā, ja vienlaicīgi izpildās abi Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktie kritēriji, t.i., nekustamais īpašums ir vismaz piecus gadus īpašumā kopš nekustamā īpašuma ierakstīšanas zemesgrāmatā un vismaz 12 mēnešus pēdējo 60 mēnešu laikā ir īpašnieka deklarētā dzīvesvieta. Vienlaikus minēto apstiprina arī Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.899 “Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” (turpmāk – MK noteikumi) 45.punkts, kurā noteikts, ka, piemērojot likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu, tajā minētais laikposms, kad nekustamais īpašums bijis personas deklarētā dzīvesvieta (12 mēneši), ir jebkuri 12 mēneši pēdējo 60 mēnešu laikā līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai.<sup>2</sup>

**[1.5.]** [...] gadījumā izpildās viens no Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktajiem kritērijiem, t.i., nekustamais īpašums[...], Rīgā bija [...] īpašumā ilgāk par 60 mēnešiem. Savukārt, vērtējot otru kritēriju, konstatēts, ka [...] no 1999.gada 27.oktobra

<sup>1</sup> Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkts (redakcijā, kas stājās spēkā no 2014.gada 1.janvāra).

<sup>2</sup> MK noteikumu “45.punkts.

līdz 2008.gada 22.maijam bija deklarējis savu dzīvesvietu[.] , Rīgā. Tādējādi atsavinātajā nekustamajā īpašumā 12 mēnešus pēc kārtas (minētajā 60 mēnešu periodā) līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai nav bijusi [..] deklarētā dzīvesvieta.

**[1.6.]** Senāta 2019.gada 25.marta sprieduma lietā Nr.SKA-109/2019 norādīts, ka Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā ir paredzēts izņēmums, kad ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas nav jāmaksā, t.i., ja nekustamais īpašums nodokļu maksātāja īpašumā 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). Atbilstoši MK noteikumu 45.punktam, piemērojot Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu, ja neizpildās viens no izņēmuma piemērošanas kumulatīviem kritērijiem, iestājas pienākums maksāt nodokli. Ņemot vērā Senāta 2019.gada 25.marta sprieduma lietā Nr.SKA-109/2019 norādīto, dzīvesvietas deklarēšanās fakts ir izšķirošs, lai izpildītos Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta nosacījumi.

**[1.7.]** Normatīvo aktu izpilde un nodokļa samaksas pienākums gulstas tieši uz[..], nevis uz [..] laulāto[.]. Tādējādi konkrētajā lietā netiek vērtēts, cik ilgi [..] sieva [..] ir bijusi deklarēta atsavinātajā nekustamajā īpašumā. Turklāt [..] gadījumā netika apšaubītas [..] īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu. Tādējādi VID nav rīkojies pretēji Senāta 2016.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-630/2016 noteiktajam, ka par laulāto kopīgajā mantā ietilpstoša nekustamā īpašuma īpašnieku Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta piemērošanas nolūkā ir atzīstams arī tas laulātais, kas nav ierakstīts zemesgrāmatā kā nekustamā īpašuma īpašnieks.

**[1.8.]** VID ir saņēmis iesniegumus par minētās tiesību normas piemērošanu. Tomēr VID konsultāciju uzskaites sistēmā netiek atsevišķi uzskaitītas nodokļu maksātājiem sniegtās konsultācijas, tajā skaitā, atbildot uz nodokļu maksātāju iesniegumiem, par tēmu nekustamā īpašuma, kas bija laulāto kopmanta un/vai ir otra laulātā deklarētā dzīvesvieta, atsavināšanu. Turklāt VID, bez [..] lietas, no 2017.gada nav izskatījis tādas lietas, kur nodokļu maksātājs sūdzībā/iesniegumā kā argumentu, ka ir izpildījušies Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktie kritēriji, būtu norādījis laulātās personas deklarēšanos atsavinātajā nekustamajā īpašumā.

**[1.9.]** Senāta 2016.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr.A420486113 par Likumu izteikta atziņa, ka no laulāto kopīgas mantas institūta būtības izriet, ka abiem laulātajiem ir vienādas īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu, kas nav reģistrēts zemesgrāmatā kā viena laulātā atsevišķā manta. Līdz ar to par laulāto kopīgajā mantā ietilpstoša nekustamā īpašuma īpašnieku Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta piemērošanas nolūkā ir atzīstams arī tas laulātais, kas nav ierakstīts zemesgrāmatā kā nekustamā īpašuma īpašnieks.

Senāta spriedumā norādīts - 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 9.panta pirmās daļas 33.punkta izpratnē.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Senāta 2016.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr.A420486113 8.punkts.

[1.10.] Kā tas atzīts tiesu praksē, Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta mērķis ir atbrīvot no iedzīvotāju ienākuma nodokļa gadījumā, ja persona atsavina savu pamata dzīvesvietu.<sup>4</sup> 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 9.panta pirmās daļas 33.punkta vajadzībām laulāto kopīgās mantas sadalīšana daļās nav atbilstoša normas mērķim. Vēl jo vairāk šāds laulāto kopīgās mantas sadalījums nav pieļaujams tāpēc, ka izskatāmās lietas uzdevums nav izšķirties par to, cik lielā mērā katrs no laulātajiem ir piedalījies laulāto kopīgas mantas iegūšanā un uzturēšanā, lai šaubu gadījumā nonāktu pie secinājuma, ka manta abiem laulātajiem pieder līdzīgās daļās.<sup>5</sup>

Tādējādi Senāts 2016.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr.A420486113 rezumē, ka nav pamata atzīt, ka laulātajam nav īpašuma tiesību uz nekustamo īpašumu Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta izpratnē. Vienlaicīgi Senāts atzīst, ka Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta vajadzībām laulāto kopīgās mantas sadalīšana daļās nav atbilstoša normas mērķim. Tādējādi Likuma piemērošanas nolūkā, nosakot laulātā ienākumu, no tam piederīga īpašuma atsavināšanas, nav nozīmes apstāklim, cik ilgi otrs laulātais ir bijis deklarēts atsavinātajā nekustamajā īpašumā. VID ieskatā likumdevējs nepārprotami norādījis, ka Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktie kritēriji ir attiecināmi tikai uz nekustamā īpašuma īpašnieku, kas reģistrēts zemes grāmatā.

Minēto atziņu pauž arī Finanšu ministrija,<sup>6</sup> norādot, ka spēkā esošie normatīvie akti neparedz vienam un tam pašam nekustamajam īpašumam vienlaicīgi noteikt vairākus īpašniekus (izņemot gadījumus, kad viens nekustamais īpašums tiek sadalīts daļās un katram īpašniekam pieder kāda daļa no nekustamā īpašuma)), bet neaizliedz šajā nekustamajā īpašumā deklarēt savu dzīves vietu visām tajā dzīvojošajām fiziskajām personām.

Tiesu prakse<sup>7</sup> lietās, kurās pastāv strīds par dzīvesvietas deklarēšanas faktu, VID ir pozitīva. Proti, arī dzīvesvietas deklarēšanas faktam ir izšķiroša nozīme, lai izpildītu Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta nosacījumus.

## **[2.] Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta piemērošana**

[2.1.] Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas (attiecinīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā kā maksātāja vienīgais nekustamais īpašums), ja šis ienākums no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai arī pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas. Vērtējot šīs normas piemērošanas praksi, tiesībsargs VID aktualizēja šādus jautājumus:

- 1) vai, piemērojot normu, VID balstās tikai uz tiesību normu gramatisko interpretācijas metodi;
- 2) kā VID vērtē normas piemērošanu praksē:
  - a) vai, piemērojot šo normu, tiek sasniegts tajā ietvertais likumdevēja mērķis;

<sup>4</sup> Senāta 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-26/2015 8.punkts.

<sup>5</sup> Senāta 2016.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr.A420486113 9.punkts.

<sup>6</sup> Finanšu ministrijas 2016.gada 12.janvāra vēstule Nr.4-08/218, atbildot uz VID 2015.gada 23.decembra vēstulē Nr.22.10-1/1474 uzdoto jautājumu attiecībā par Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta piemērošanu.

<sup>7</sup> Senāta 2019.gada 25.marta spriedums lietā Nr.SKA-109/2019.

- b) vai VID ieskatā šā brīža Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta piemērošanas prakse nodrošina taisnīguma un tiesiskuma principu attiecībā pret laulātajiem, kuri ir atsavinājuši nekustamo īpašumu, kas ir to kopmanta;
- c) vai VID ieskatā šī norma ir pietiekami skaidri noformulēta un nodokļu maksātājos nerada grūtības un pārpratumus tās izpratnē un interpretācijā (par ko liecina negatīvi VID lēmumi par nenomaksātu nodokli šīs normas kontekstā, kuru apstrīdēšanas procesā ir saskatāma kļūdaina (no VID interpretācijas atšķirīga) nodokļu maksātāju izpratne par šīs normas saturu, kā arī saņemtās sūdzības vai lūgumi sniegt VID skaidrojumus);
- 3) kāda ir normas palīgteikuma (*“ja šis ienākums no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai arī pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas”*) saturiskā jēga:
- kāds ir vārdu “šis ienākums” satura skaidrojums? Lasot šo normu gramatiski, secināms, ka ar vārdiem “šis ienākums” tiek saprasts “ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas”. Taču, aplūkojot šo normu sistēmiski kopsakarā ar VID sniegto skaidrojumu 2014.gada 30.maija uzziņā Nr.8.0-11/45782, secināms, ka, minētā jēdziena saturs var būt plašāks. Proti, iegādājoties funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu šīs normas izpratnē, var tikt izmantoti arī citi finanšu avoti, tajā skaitā bankas kredīts. Vai tas nozīmē, ka nodokļu maksātājam nav jāizmanto tieši tā pati finanšu līdzekļu summa, kas tika saņemta no nekustamā īpašuma atsavināšanas, jo var izmantot arī citus finanšu līdzekļus;
  - kādu tiesisko saturu VID piešķir jēdzienam “ieguldīšana” šīs normas kontekstā;
  - kas VID ieskatā kvalificējas kā “funkcionāli līdzīgs nekustamais īpašums” (kādi ir kritēriji un kur ar tiem var iepazīties nodokļu maksātājs)? Vai, piemēram, māja kvalificējas kā dzīvoklim funkcionāli līdzīgs nekustamais īpašums? Ja atbilde ir apstiprinoša, vai māja var būt vēl būvniecības procesā (ieguldījumus tiek veikts jau iepriekš uzsāktā mājas būvniecībā);
  - kā var praktiski iestāties šajā tiesību normā norādītie faktiskie apstākļi, proti, ienākumus no nekustamā īpašuma atsavināšanas 12 mēnešu laikā ieguldīt no jauna funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas;
  - kā šī norma/Likumā paredzētais atbrīvojums (ienākuma, kas gūts no nekustamā īpašuma atsavināšanas, neaplikšana ar nodokli) ir piemērojams situācijā, kad, piemēram, vispirms tiek nopirkts jauns dzīvoklis un tad pārdots esošais, jo ģimenei citas dzīvesvietas nav un šādā situācijā uz kādu brīdi pārejas laikā no vienas dzīvesvietas uz otru zemesgrāmatā objektīvi parādās reģistrēti divi nekustamie īpašumi uz viena maksātāja (ģimenes) vārda?

Ņemot vērā minētos jautājumus, VID tiesībsargam sniedza tālāk minēto skaidrojumu (24.04.2019. vēstule Nr.8.5.1-1/150693).

**[2.2.]** 2014.gada 1.janvārī stājās spēkā grozījumi Likumā, kas paplašināja to personu loku, kam ienākums no nekustamā īpašuma pārdošanas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli nav apliekams. Likumprojekta “Grozījumi likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, ar kuru papildināta Likuma 9.panta pirmā daļa ar 34.<sup>2</sup>punktu, anotācijas I sadaļas 2.punktā norādīts, ka praksē fiziskā persona dažādu apstākļu dēļ nevar izpildīt vienu no kritērijiem – 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai nekustamais īpašums ir fiziskās personas deklarētā dzīvesvieta vai nekustamais īpašums ir 60 mēneši īpašumā. Pie šādiem gadījumiem var minēt, piemēram, situāciju, kad persona atsavina savā īpašumā esošu vienīgo nekustamo īpašumu, kas kalpojis par tās pamata dzīvesvietu, bet objektīvu apstākļu dēļ (piemēram, invaliditātes dēļ) konkrētajā

nekustamajā īpašumā nevar vairs dzīvot vai arī fiziskā persona objektīvu apstākļu dēļ vēlas savu vienīgo nekustamo īpašumu aizstāt ar citu (pret lielāku vai mazāku). Līdz ar to, sākot ar 2014.gada 1.janvāri, gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas (attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā kā maksātāja vienīgais nekustamais īpašums), ja šis ienākums no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai arī pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas.

**[2.3.]** Paskaidrojot [...] situāciju likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta kontekstā, 2016.gada 11.augustā, kad [...] atsavināja nekustamo īpašumu[...], Rīgā, pēc zemesgrāmatas datiem [...] īpašumā zemesgrāmatā bija reģistrēts (no 2013.gada 19.marta) arī nekustamais īpašums [...]. Tātad, VID vērtējot Likuma normu un analizējot tā rīcībā esošo informāciju, konstatēja, ka [...] gadījumā neizpildās arī Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta nosacījumi, jo nekustamais īpašums [...] nav iegādāts 12 mēnešus pirms nekustamā īpašuma [...], Rīgā atsavināšanas.

**[2.4.]** Piemērojot Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktu, VID neizmanto tikai tiesību normu gramatisko interpretācijas metodi. Tiek izmantotas arī citas tiesību normu interpretācijas metodes, tajā skaitā arī teoloģiskā (jēgas un mērķa) interpretācijas metode. VID konsultē nodokļu maksātājus nodokļu normatīvo aktu piemērošanas jautājumos, kuri attiecas uz konkrēto nodokļu maksātāju un radušies šā maksātāja ar nodokli apliekamo darbību rezultātā.<sup>8</sup> Līdz ar to VID katru konkrēto tiesisko situāciju vērtē atsevišķi, pamatojoties tiesību normās noteikto, ņemot vērā tiesību normu mērķi, darījumu ekonomisko būtību, kā arī VID rīcībā esošo informāciju un iesniegtajiem pierādījumiem, lai sasniegtu lietderīgāko un taisnīgāko rezultātu.

**[2.5.]** Finanšu ministrija 2016.gada 12.janvāra vēstulē Nr.4-08/218, atbildot uz VID 2015.gada 23.decembra vēstulē Nr.22.10-1/1474 uzdoto jautājumu attiecībā uz Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta piemērošanu, informēja, ka Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktā ietvertās normas mērķis ir atbrīvot no nodokļa ienākumu no vienīgā zemesgrāmatā reģistrētā nekustamā īpašuma atsavināšanas. Minētās normas ekonomiskā būtība un jēga ir – aizvietot vienīgo dzīvesvietu ar citu.

**[2.6.]** Likumā paredzēts, ka no nodokļa tiek atbrīvots ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas (attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā kā maksātāja vienīgais nekustamais īpašums), ja šis ienākums no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai 12 mēnešu laikā līdz nekustamā īpašuma atsavināšanai (iespējama arī situācija, kad, piemēram, vispirms tiek nopirkts jauns dzīvoklis un tad pārdots esošais, jo ģimenei citas dzīvesvietas nav). Šajā gadījumā nav jāizpildās Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā ietvertajiem kritērijiem (60 mēneši nodokļa maksātāja īpašumā un vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir fiziskās personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese)). Ja nekustamo īpašumu aizvieto ar citu nekustamo īpašumu, atsavinot nekustamo īpašumu, par tā iegādes dienu uzskatīs dienu, kad zemesgrāmatā tika reģistrēts atsavinātais (aizvietojamais) nekustamais īpašums.

**[2.7.]** Par funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu likuma izpratnē uzskata īpašumu, kuru izmanto līdzīgiem mērķiem kā iepriekšējo. Piemēram, var aizvietot viena dzīvokļa māju ar dzīvokli daudzdzīvokļu mājā un otrādi, atsavināt apbūves zemi, vietā

<sup>8</sup> Likuma “Par Valsts ieņēmumu dienestu” 8.panta 7.punkts.

iegādājoties dzīvokli daudzdzīvokļu mājā un otrādi. Par funkcionāli atšķirīga nekustamo īpašuma iegādi var runāt, ja tiek atsavināts dzīvoklis daudzdzīvokļu mājā, bet vietā iegādājas rūpnieciskās ražošanas ēku vai vairumtirdzniecības vai mazumtirdzniecības ēku. Par nekustamā īpašuma aizstāšanu ar funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu VID iespējams pārliecināties zemesgrāmatas datos. Savukārt nekustamā īpašuma atsavināšanas ienākuma ieguldīšanu funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā apliecina iegādātā nekustamā īpašuma iegādes dokumentos norādītā vērtība.<sup>9</sup> Ievērojot minēto, katrs konkrētais gadījums tiek vērtēts, ievērojot Likuma normās noteikto un to mērķi.

**[2.8.]** Finanšu ministrijas ieskatā, atsavinot vienīgo nekustamo īpašumu, kurā ir dzīvojis tā īpašnieks (maksātājs) un fiziskās personas, kuras ar īpašnieku (maksātāju) saista laulība vai radniecība līdz trešajai pakāpei Civillikuma izpratnē, faktiski notiek ģimenes sadalīšana un visām šīm personām būtu jāatrod un jānodrošina ar dzīvesvietu. Līdz ar to gadījumos, kad vienīgā nekustamā īpašuma īpašnieks nopērk vairākus nekustamos īpašumus, piemēram, bērni ir izauguši un viņiem ir vajadzīgi atsevišķi nekustamiem īpašumi, arī tiek piemērota likuma norma par vienīgā nekustamā īpašuma ieguldīšanu.

Tādējādi, lai piemērotu Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktu, nav būtiski, vai gūtais ienākums no vienīgā nekustamā īpašuma atsavināšanas tiek ieguldīts vienā vai vairākos funkcionāli līdzīgos nekustamajos īpašumos (arī gadījumos, ja tie tiek reģistrēti laulātā vai kāda cita radnieka (līdz trešajai radniecības pakāpei Civillikuma izpratnē) īpašumā), bet gan, vai minētais ienākums no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā/īpašumos pilnā apmērā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai arī pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas. Arī gadījumos, ja funkcionāli līdzīgais nekustamais īpašums pēc reģistrācijas zemesgrāmatā uz maksātāja vārda tiktu dāvināts īpašnieka (maksātāja) laulātajam vai fiziskai personai, kuru ar īpašnieku (maksātāju) saista radniecība līdz trešajai pakāpei Civillikuma izpratnē, faktiskā situācija būtu līdzīga un citas iedzīvotāju ienākuma nodokļa sekas nerastos.

Līdz ar to, piemērojot Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktā noteikto, VID savā praksē attiecībā pret laulātajiem, kuri ir atsavinājuši nekustamo īpašumu, kas ir to kopmanta, vērtē, vai laulātais ir atsavinājis vienīgo zemesgrāmatā reģistrēto nekustamo īpašumu un, vai gūtais ienākums no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā/īpašumos pilnā apmērā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai arī pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas, taču jauniegūtais īpašums (īpašumi) var tikt reģistrēts uz otra laulātā vārda.

**[2.9.]** Attiecībā uz gadījumiem, kad katrs no laulātajiem ir atsavinājuši nekustamo īpašumu, kas ir to kopmanta, lai ieguldītu to vienā nekustamajā īpašumā, VID vērtē, vai laulātais ir atsavinājis vienīgo zemesgrāmatā reģistrēto nekustamo īpašumu un, vai gūtais ienākums no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā (īpašumos) pilnā apmērā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai arī pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas. Savukārt jauniegūtais īpašums (īpašumi) šajā gadījumā var tikt reģistrēts uz viena laulātā vārda. VID ieskatā, šā brīža Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta piemērošanas prakse nodrošina taisnīguma un tiesiskuma principu ievērošanu attiecībā pret laulātajiem, kuri ir atsavinājuši nekustamo īpašumu, kas ir to kopmanta.

**[2.10.]** Atbilstoši MK noteikumu 52.<sup>3</sup>punktam, piemērojot likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktu, ienākumam, kurš no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā

<sup>9</sup> Likumprojekta „Grozījumi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, ar kuru papildina Likuma 9.panta pirmo daļu ar 34.<sup>2</sup>punktu, anotācijas I sadaļas 3.punkts.



nekustamajā īpašumā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas, jābūt ne mazākam kā starpībai starp nekustamā īpašuma atsavināšanas cenu un tā iegādes vērtību. Ja no jauna tiek ieguldīts mazāks ienākums par noteikto, tad starpība, kas veidojas, no nekustamā īpašuma atsavināšanas cenas atņemot tā iegādes vērtību un ieguldīto ienākumu, ir uzskatāma par ienākumu no kapitāla pieauguma un ir apliekama ar nodokli.<sup>10</sup>

[2.11.] VID ieskatā Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkts ir skaidrs un nepārprotams. Vienlaikus MK noteikumos ir noregulēts jautājums par apliekamā ienākuma noteikšanu, ja ieguldīšanas vērtība ir zemāka par vienīgā nekustamā īpašuma iegādes vērtību. Likumdevēja mērķis bija paredzēt, ka ar nodokli nav apliekams ienākums no maksātāja vienīgā nekustamā īpašuma atsavināšanas, ja šis ienākums no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai 12 mēnešu laikā līdz nekustamā īpašuma atsavināšanai (iespējama arī situācija, kad, piemēram, vispirms tiek nopirkts jauns dzīvoklis un tad pārdots esošais, jo ģimenei citas dzīvesvietas nav). Šajā gadījumā nav jāizpildās Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā ietvertajiem kritērijiem (60 mēneši nodokļa maksātāja īpašumā un vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir fiziskās personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese)).<sup>11</sup>

[2.12.] Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta un MK noteikumu<sup>12</sup> izpratnē vārds “ienākums” nozīmē ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kuru no jauna jāiegulda funkcionāli līdzvērtīgā nekustamā īpašumā. Šo ienākumu nosaka, no atsavinātā nekustamā īpašuma atsavināšanas cenas atņemot tā iegādes vērtību un ieguldīto ienākumu jaunā funkcionāli līdzvērtīgā nekustamā īpašumā. Minēto tiesību normu izpratnē vārda “ieguldīšana” saturs ir ienākuma no nekustamā īpašuma atsavināšanas izlietošana, iegādājoties citu (citus) funkcionāli līdzvērtīgu nekustamo īpašumu un ieguldījumu veikšana jaunajā nekustamajā īpašumā, to uzlabojot. Par “funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu” ir atzīstams nekustamais īpašums, kura izmantošanas veids ir līdzvērtīgs. Tādējādi, piemēram, dzīvošanai paredzēta māja kvalificējas kā dzīvoklim funkcionāli līdzīgs nekustamais īpašums, tāpat arī, pārdodot dzīvokli un tā vietā iegādājoties dzīvošanai paredzētu māju, kas vēl ir būvniecības procesā (ja ieguldījums tiek veikts jau iepriekš uzsāktā mājas būvniecībā), vai apbūves gabals dzīvojamās mājas celšanai ir atzīstams par funkcionāli līdzvērtīga nekustamā īpašuma iegādi.

Piemērojot Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktu, jēdziens “ieguldījums funkcionāli līdzīgā nekustamā īpašumā” tiek attiecināts arī uz tiem gadījumiem, kad tiek atsavināts dzīvošanai izmantots nekustamais īpašums un iegādāta zeme ar nolūku uz tās būvēt dzīvošanai paredzētu nekustamo īpašumu. Minētās tiesību normas piemērošanai galvenais kritērijs, lai nekustamais īpašums ir izmantojams dzīvošanai, aizvietot vienīgo dzīvesvietu ar citu nekustamo īpašumu, kas izmantojams dzīvošanai.

Iedzīvotāju ienākuma nodokli reglamentējošie normatīvie akti nenosaka funkcionāli līdzīgajā nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu veidu. Tādējādi, pērkot funkcionāli līdzīgo nekustamo īpašumu, var tikt izmantots arī bankas kredīts. Situācijā, kad, piemēram, vispirms tiek nopirkts jauns dzīvoklis un tad pārdots esošais, jo ģimenei nav citas dzīvesvietas, šādā situācijā pārejas laikā no vienas dzīvesvietas uz otru atbilstoši

<sup>10</sup> MK noteikumu 52.<sup>3</sup> punkts.

<sup>11</sup> Likumprojekta “Grozījumi likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojuma (anotācijas) I sadaļas 3.punkts attiecībā uz Likuma papildināšanu ar 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktu.

<sup>12</sup> MK noteikumu 52.<sup>3</sup> punkts.

zemesgrāmatai būs reģistrēti divi dzīvokļi uz viena maksātāja (ģimenes locekļa) vārda. Piemērojot Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktu, šajā situācijā maksātājam, iegādājoties jaunu dzīvokli un reģistrējot to zemesgrāmatā, esošā dzīvokļa pārdošanas brīdī, īpašumā faktiski būs divi dzīvokļi. Turklāt, iegādājoties jaunu dzīvokli, maksātājam vēl nebūs ienākuma no esošā dzīvokļa pārdošanas, kuru ieguldīt, tādēļ maksātājs jauna dzīvokļa iegādei izmantos citus finanšu resursus, tai skaitā tas var būt bankas kredīts. Savukārt pēc tam, kad tiks pārdots sākotnējais īpašumā esošais dzīvoklis, tad, lai piemērotu Likuma normā noteikto atbrīvojumu, ienākumam no tā atsavināšanas ir jāatbilst vērtībai, par kādu ir nopirkts jaunais dzīvoklis.

Tādējādi, iegādājoties jaunu nekustamo īpašumu 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai 12 mēnešu laikā līdz nekustamā īpašuma atsavināšanai, maksātājs var izmantot arī citus finanšu resursus, taču vērtībai, par kādu maksātājs ir iegādājies jaunu nekustamo īpašumu ir jāatbilst ienākumam no esošā nekustamā īpašuma atsavināšanas.

VID prakse, piemērojot Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktu, liecina, ka darījumi netiek vērtēti formāli, bet katra tiesiskā situācija tiek vērtēta atbilstoši minētās Likuma normas mērķim un jēgai.

### [3.] Tiesībsarga izvērtējums

**[3.1.]** Satversmes 105.pants nosaka: “Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu. Īpašuma piespiedu atsavināšana sabiedrības vajadzībām pieļaujama tikai izņēmuma gadījumos uz atsevišķa likuma pamata pret taisnīgu atlīdzību.” Satversmes tiesa ir secinājusi, ka regulējums, kas paredz personai pienākumu maksāt nodokli, ietilpst Satversmes 105.pantā noteikto pamattiesību tvērumā.<sup>13</sup> Turklāt Satversmes tiesa ir arī atzinusi, ka valstij, nosakot un realizējot savu nodokļu politiku, ir plaša rīcības brīvība. Tajā ietilpst tiesības izvēlēties, kādas nodokļu likmes un kādām personu kategorijām paredzamas, kā arī tiesības noteikt attiecīgā regulējuma detaļas un izņēmumus. Personas pamattiesības uz īpašumu netiek pārkāptas, ja valsts uzliek personai publiski tiesiskus naudas maksāšanas pienākumus, kas nav šai personai pārmērīgs apgrūtinājums un būtiski neietekmē tās finansiālo stāvokli. Vienlaikus Satversmes 105.pantā noteiktās pamattiesības nav aplūkojamas atrauti no personas konstitucionālā pienākuma maksāt pienācīgā kārtībā noteiktos nodokļus.<sup>14</sup> Līdz ar to nodokļu maksātājam ir pienākums maksāt nodokļus, ja vien nav attiecināms kāds likumā noteikts atbrīvojums.

**[3.2.]** Atbilstoši Likuma 8.panta trešās daļas 11.punktam pie fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas un citu kapitāla aktīvu atsavināšanas ienākums atbilstoši Likuma 11.<sup>9</sup>pantam, ja Likuma 9.pantā nav noteikts citādi. Tādējādi ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ja vien nav piemērojams kāds no Likuma 9.panta izņēmumiem.

**[3.3.]** Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts “*ienākums no nekustamā īpašuma*”

<sup>13</sup> Sk. Satversmes tiesas 2010.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.2010-25-01 5.punktu, 2007.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr.2006-28-01 19.1.punktu un 2007.gada 8.jūnija sprieduma lietā Nr.2007-01-01 19.punktu.

<sup>14</sup> Sk. Satversmes tiesas 2010.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.2010-25-01 10.punktu.

*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). [..]*” Tāad gramatiskās interpretācijas ceļā secināms, ka ienākumi no dzīvokļa atsavināšanas ir kvalificējami kā ienākumi no kapitāla pieauguma, kas ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ja netiek konstatēti Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktie kritēriji. Proti, atbilstoši minētajai tiesību normai ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas netiek aplikti ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ja ir īstenojušies divi kumulatīvi kritēriji:

1) vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai īpašums bija personas deklarētā dzīvesvieta;

2) nekustamais īpašums personas īpašumā atrodas ilgāk par 60 mēnešiem no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā.

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka gramatiskā iztulkošanas metode ir tikai pirmā no iztulkošanas metodēm, un nav pareizi vadīties vienīgi pēc tiesību normas teksta. Iztulkojot tiesību normu pēc gramatiskās metodes, rezultāts nav galīgs, un pēc citu iztulkošanas metožu pielietošanas tas ne vienmēr var tikt apstiprināts. Ja tiesību normas pieņēmējs, izsakot savu gribu tekstuāli, to ir izdarījis neprecīzi, jāņem vērā tā patiesā griba.<sup>15</sup> Tāad aplūkojamās tiesību normas saturs kontekstā ar [..] iesniegumā aktualizēto problēmjautājumu – kritērija par personas deklarēto dzīvesvietu piemērošanas tvērums – ir noskaidrojams, izmantojot arī parējās tiesību normas interpretācijas metodes – vēsturisko, sistēmisko un teleoloģisko metodi.

Aplūkojot Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu vēsturiskā un teleoloģiska aspektā, secināms, ka šī tiesību norma Likumā tika ietverta pēc 2009.gada 1.decembra grozījumiem (stājās spēkā 2010.gada 1.janvārī). Grozījumi paredzēja nodokļa bāzes paplašināšanu ar ienākumu no kapitāla un ienākuma no kapitāla pieauguma, nosakot jaunus kapitāla aktīvu veidus, no kuriem gūto ienākumu aplik ar nodokli (10% likme). Attiecībā uz ienākumu no nekustamā īpašuma pārdošanas tika noteikts izņēmums – ar nodokli netiks aplikts ienākums no nekustamā īpašuma pārdošanas, kas bijis fiziskās personas īpašumā vismaz piecus gadus un tikpat ilgi kalpojis kā personas deklarētā dzīvesvieta. Likumdevēja vēlme kā vienu no kritērijiem šajā normā noteikt tieši personas deklarēto dzīvesvietu izriet gan no likumprojekta anotācijas, gan no likumprojekta izstrādes gaitas – deputātu priekšlikumiem, Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijas atbalstītajām redakcijām un Saeimas sēžu stenogrammām. Piemēram, deputāta Kārļa Leiškalna priekšlikums uz 2.lasījumu – Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu aiz vārda „personas” papildināt ar vārdiem „tās laulātā vai pirmās pakāpes radnieku” – neguva Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijas locekļu atbalstu, kā rezultātā tika atsaukts. Atkārtotu diskusiju Saeimas sēdē par šī priekšlikuma būtību un lietderību nav bijis. Vienlaikus secināms, ka likumdevēja skatījumu uz Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta interpretāciju apstiprina arī MK noteikumu 45., 51. un 52.punkts. Turklāt arī tiesu praksē ir atzīts, ka Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta mērķis ir atbrīvot no iedzīvotāju ienākuma nodokļa gadījumā, ja persona atsavina savu pamata dzīvesvietu.<sup>16</sup>

<sup>15</sup> Sk. Satversmes tiesas 2005.gada 22.apriļa lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2004-25-03 6.punkts.

<sup>16</sup> Sk. Augstākās tiesas 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-26/2015 8.punktu un Senāta 2019.gada 25.marta sprieduma lietā Nr SKA-109/2019 (A420275615) 10.punktu.

Lai atklātu normas saturu atbilstoši sistēmiskajai tiesību normas interpretācijas metodei, ir jānoskaidro tās saturs kopsakarā ar citu attiecināmo tiesību normu saturu. Ņemot vērā likumdevēja mērķi - atbrīvot no iedzīvotāju ienākuma nodokļa gadījumā, ja persona atsavina savu pamata dzīvesvietu, ir svarīgi izprast jēdziena "pamata dzīvesvieta" saturu kopsakarā ar jēdziena "deklarētā dzīvesvieta" saturisko jēgu. Dzīvesvietas deklarēšanas likuma 3.panta pirmā daļa noteic, ka dzīvesvieta ir jebkura personas brīvi izraudzīta ar nekustamo īpašumu saistīta vieta (ar adresi), kurā persona labprātīgi apmetusies ar tieši vai klusējot izteiktu nodomu tur dzīvot, kurā dzīvot tai ir tiesisks pamats un kuru šī persona atzīst par vietu, kur tā sasniedzama tiesiskajās attiecībās ar valsti un pašvaldību. Turklāt no šī likuma izriet, ka minētajām ziņām ir jābūt patiesām. Tātad personai šajā dzīves vietā ir arī reāli jādzīvo. Līdz ar to deklarētā adrese nevar būt formāli norādīta adrese, kurā cilvēks patiesībā nedzīvo, bet tikai "skaitās". Tiesu praksē ir atzīts, ka, deklarējot dzīvesvietu, persona juridiski apstiprina faktu, ka šī dzīvesvieta ir tās pamata dzīves vieta.<sup>17</sup>

2013.gada 6.novembra likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācijā norādīts, ka praksē, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punktu, var rasties gadījumi, kad fiziskā persona dažādu apstākļu dēļ nevar izpildīt vienu vai otru no tajā noteiktajiem kritērijiem. Līdz ar to, likumdevējs, konstatējot, ka konkrētās situācijās trūkst regulējuma, grozīja Likuma 9.pantu, izsakot pirmās daļas 33.punktu jaunā redakcijā, papildinot pirmo daļu ar 33.<sup>1</sup> un 34.<sup>2</sup> punktu, kā arī 9.pantu papildinot ar 8.<sup>1</sup> daļu. Vienlaikus likumdevējs norādīja, ka Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā ietvertie kritēriji ir saglabājami, jo objektīvi nav cita instrumenta personas faktiskās dzīvesvietas noskaidrošanai. Tādējādi atbilstoši likumdevēja gribai šajos gadījumos deklarēšanas fakts nepārprotami pilda personas dzīvesvietas apliecinājuma funkciju.

Rezumējot augstāk veikto Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta satura analīzi, secināms, ka likumdevēja griba ir skaidri noformulēta Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā un izlasāma tieši un nepārprotami no normas teksta. Proti, kā juridisku apliecinājumu personas (atsavinātāja) saiknei ar pamata dzīves vietu likumdevējs ir noteicis tieši šīs personas, nevis laulātā vai 1.pakāpes radnieku dzīves vietas deklarēšanu nekustamajā īpašumā, kas zemesgrāmatā ir reģistrēts uz šīs personas vārda. Līdzīgi VID savā 2018.gada 13.jūnija lēmumā Nr.31.1-22.10/2631 "Par [...] sūdzības izskatīšanu" vērš uzmanību, ka likumdevējs nepārprotami norādījis, ka Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktie kritēriji ir attiecināmi uz nekustamā īpašuma īpašnieku. Konkrētajā gadījumā tas ir [...], jo, izvērtējot VID rīcībā un zemesgrāmatā esošo informāciju, VID secināja, ka īpašuma tiesības uz atsavināto dzīvokli ir reģistrētas tieši uz [...] vārda.

Deklarējot dzīvesvietu citviet, [...] juridiski apstiprināja faktu, ka viņa pamata dzīvesvieta jau ilgstoši vairs nav atsavināmais dzīvoklis, bet gan cita dzīvesvieta, kaut faktiski trupināja dzīvot atsavināmajā dzīvoklī kā pamata dzīves vietā. Pat tad, ja faktiskā pamata dzīvesvieta ir saglabājusies atsavinātajā nekustamajā īpašumā, Likums attiecībā uz nodokļa maksāšanas pienākumu tomēr skaidri nosaka tieši deklarēšanas faktu par juridiski nozīmīgu. Tā kā likumdevējs ir paredzējis tieši juridisko faktu, nevis faktisko situāciju kā kritēriju un minētajā normā šobrīd tās spēkā esošajā redakcijā nav "ielasāma" laulātā pamata dzīves vieta, tad Likumā noteiktais izņēmums uz [...] situāciju nebija attiecināms, ko savos lēmumos pamatoti ir secinājis VID. Līdzīgi par pamatotiem ir atzīstami šī atzinuma 1.6. un 1.7.punktā VID sniegtie paskaidrojumi tiesībsargam.

<sup>17</sup> Sk. Augstākās tiesas 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-26/2015 8.punktu un Senāta 2019.gada 25.marta sprieduma lietā Nr SKA-109/2019 (A420275615) 10.punktu.

Tiesību normu piemērošanas metodoloģija paredz principu *singularia non sunt extenda*, kas nozīmē, ka likumā noteiktie izņēmumi nav interpretējami paplašināti vai piemērojami pēc analogijas. Šādu uzskatu pamatoto tas, ka izņēmuma noteikumu paplašinātas iztulkošanas vai piemērošanas pēc analogijas gadījumā pastāv risks izjaukt likumā ietverto kopsakaru starp „noteikumu” un „izņēmumu no noteikuma”. Proti, ja kāds likuma noteikums attiecināms konkrētam izņēmuma gadījumam vai šādu gadījumu grupai, tad minētajā noteikumā paredzētās tiesiskās sekas nav attiecināmas uz dzīves gadījumiem, kuros nav radusies šāda izņēmuma situācija. Tāpat nepieciešams izvairīties no tā, ka izņēmuma noteikuma pārāk plašas iztulkošanas rezultātā tiktu pilnībā grozīts likumdevēja nolūks jeb likuma mērķis.<sup>18</sup> Tādējādi Likumā paredzētie izņēmumi, tajā skaitā attiecībā uz nekustamā īpašuma atsavinātāja deklarēto dzīvesvietu, nevar tikt piemēroti paplašināti, kā arī pēc analogijas. To savā tiesu praksē ir atzinusi arī Augstākā tiesa, norādot, ka atbrīvojumiem no nodokļa maksāšanas ir jābūt skaidri noteiktiem likumā un tie ir interpretējami šauri. Tāpēc būtu jāatturas pēc analogijas piemērot nodokļa atvieglojumu, ja likums tādu skaidri neparedz.<sup>19</sup> Ievērojot minēto, piemērojot Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu, VID nebija pamata vērtēt faktu, ka atsavinātajā dzīvoklī ir bijusi deklarēta [..] sieva ar bērniem un dzīvoklis ir laulāto kopmanta. Šāds pienākums VID būtu, ja likumdevējs nodokļu maksāšanas atbrīvojuma nosacījumā būtu *expressis verbis* ietvēris iespēju vērtēt arī laulātās personas vai 1.pakāpes radnieku piesaisti attiecīgajam īpašumam.

Tādējādi secināms, ka Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta piemērošanas gadījumā nav nozīmes nodokļa maksātāja ģimenes stāvoklim, faktam, ka nekustamais īpašums iegādāts laulības laikā un ir laulāto kopmanta, kā arī faktam, ka šajā nekustamajā īpašumā visu Likumā noteikto laiku bija deklarēts otrs laulātais un attiecībā uz to izpildās Likumā noteiktā deklarēšanās prasība, jo kritēriji, kas atbrīvo no pienākuma maksāt nodokli ir attiecināmi tikai uz nekustamā īpašuma īpašnieku, kas ir reģistrēts zemesgrāmatā. Līdz ar to nav konstatējama pretrunīga un labas pārvaldības principam neatbilstoša rīcība no VID puses, kā arī cilvēktiesību pārkāpumi, piemērojot Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu [..] gadījumā saistībā ar deklarētās dzīvesvietas kritērija vērtēšanu.

Vienlaikus secināms, ka, iepazīstoties ar Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkta tapšanas gaitu, nav atrodamu izsvērti un pamatoti argumenti, kāpēc savulaik priekšlikums – Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu aiz vārda „personas” papildināt ar vārdiem „tās laulātā vai pirmās pakāpes radnieku” – neguva Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijas locekļu atbalstu, kā rezultātā tika atsaukts. Minētais konstatējums, ņemot vērā [..] ģimenes piemēru, kas nenoliedzami var būt aktuāls arī citām ģimenēm, aicina apsvērt lietderību atkārtoti izvērtēt nepieciešamību izvērtēt minētā labojuma Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā veikšanas pamatotību un aktualitāti. Tiesiskā valstī tiesību sistēmai ir jādarbojas kā vienotam un savstarpēji saskaņotam tiesību kopumam, kas sekmē taisnīgumu un ievēro personu tiesības un tiesiskās intereses. Līdz ar to būtu vēlams, ja nodokļu tiesībās laulāto ciešā sasaiste kopīgās mantas gadījumā tiktu ņemta vērā tāpat kā ģimenes tiesībās. Tas sekmētu taisnīguma un tiesiskuma principa īstenošanu, kā arī aizsargātu ģimenes tiesiskās intereses.

<sup>18</sup> Kalniņš E. Tiesību tālākveidošana. Juridiskās metodes pamati. 11 soļi tiesību normu piemērošanā. Rīga, BO SIA „Ratio iuris”, 2003, 162., 163. lpp.

<sup>19</sup> Augstākās tiesas 2013.gada 28.marta sprieduma lietā Nr.SKA-23/2013 (A42818809) 11.punkts un 2013.gada 27.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-602/2013 (A42869209) 10.punkts.

[3.4.] Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktā noteikts, ka *gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas (attiecināmais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā kā maksātāja vienīgais nekustamais īpašums), ja šis ienākums no jauna tiek ieguldīts funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai arī pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas.* Kā secināms no šīs tiesību normas izstrādes dokumentiem,<sup>20</sup> tā regulē gadījumus, kad personai piederošais vienīgais nekustamais īpašums (ko apliecina ieraksti zemesgrāmatā) tiek aizstāts (aizvietots) ar citu funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu. Piemērojot šo normu, par nekustamā īpašuma aizstāšanu ar funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu VID iespējams pārliecināties zemesgrāmatas datos. Turpretī nekustamā īpašuma atsavināšanas ienākuma ieguldīšanu funkcionāli līdzīgā nekustamajā īpašumā apliecina iegādātā nekustamā īpašuma iegādes dokumentos norādītā vērtība.

[..] iesniegumā paustie iebildumi Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta piemērošanas kontekstā ir saistīti ar to, ka VID iesniedzēja izdevumus nekvalificē par ieguldījumiem šīs normas tvērumā. Konstatējams, ka tiesa, vērtējot [..] blakussūdzību,<sup>21</sup> ir secinājusi, ka konkrētajā gadījumā [..] funkcionāli līdzīgo īpašumu (apbūves zemi) ir iegādājies vairāk kā 12 mēnešus pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas. Tādēļ nevar uzskatīt, ka atsavinātais dzīvoklis ir aizstāts ar funkcionāli līdzīgu īpašumu Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta izpratnē. Līdz ar to dokumentiem par veiktajiem ieguldījumiem 10 660 euro apmērā nav nozīmes, jo šie līdzekļi nav izlietoti, lai iegādātos funkcionāli līdzīgu nekustamo īpašumu, bet gan izlietoti jau esošā nekustamā īpašuma uzlabošanai, kas nav normas regulēšanas priekšmets. Tiesas ieskatā [..] vēlas, lai tiesiskās sekas – izņēmums no nodokļa maksāšanas pienākuma – tiktu attiecināts uz līdzīgu faktisko situāciju (ienākums no kapitāla atsavināšanas tiek ieguldīts funkcionāli līdzīga nekustamā īpašuma uzlabošanai). Šāda prasība tiesas ieskatā nav apmierināma, jo ir pretrunā ar tiesību normu piemērošanas principu *singularia non sunt extendenda*. Līdz ar to tiesa nolēma atstāt negrozītu Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 17.augusta lēmumu, bet [..] blakus sūdzību noraidīt. Tiesībsargam nav pamata apšaubīt tiesas secināto, vadoties no lietas materiālu izvērtēšanas, jo arī no tiesībsarga rīcībā esošajiem pārbaudes lietas materiāliem, tajā skaitā VID paskaidrojumiem (skat. šī atzinuma 2.3.punktu) izriet, ka [..] funkcionāli līdzīgo īpašumu (apbūves zemi) ir iegādājies vairāk kā 12 mēnešus pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas, kā rezultātā nekvalificējas Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta izņēmuma piemērošanai. Līdz ar to nav konstatējama prettiesiska un labas pārvaldības principam neatbilstoša rīcība no VID puses, atzīstot Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktu par nepiemērojamu [..] gadījumā.

Taču tiesībsarga uzmanību pievērta VID 2018.gada 17.janvāra lēmumā Nr.31.1-8.56/18458 “Par [..] datu atbilstības pārbaudes rezultātiem” sākotnēji secinātais, ka konkrētajā gadījumā nav nozīmes, vai dzīvokļa atsavināšanas rezultātā iegūtie naudas līdzekļi ir vai nav ieguldīti funkcionāli līdzīgā nekustamā īpašumā, jo ieraksts zemesgrāmatā liecina, ka 2016.gada augustā [..] bija vairāk kā viens nekustamais īpašums. Tā rezultātā neizpildās Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktā ietvertais nosacījums, kas paredz, ka atsavināmajam nekustamajam īpašumam jābūt vienīgajam reģistrētajam īpašumam.

Atbilstoši Finanšu ministrijas pozīcijai Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktā ietvertās normas mērķis ir atbrīvot no nodokļa ienākumu no vienīgā zemesgrāmatā

<sup>20</sup><http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A941C6E56C49A67DC2257BF70047C61C?OpenDocument>

<sup>21</sup> Administratīvā apgabaltiesas 2018.gada 4.oktobra lēmum lietā Nr.A420234818 11.punkts.

reģistrētā nekustamā īpašuma atsavināšanas (šī atzinuma 2.5.punkts). Minētās normas ekonomiskā būtība un jēga ir – aizvietot vienīgo dzīvesvietu ar citu. Līdz ar to aktuāls ir jautājums, kā šī norma un tās piemērošana sasaucas ar praktisko realitāti, proti vai tā ir reāli piemērojama praksē situācijās, kad personai notiek faktiskā pāreja no viena nekustamā īpašuma uz otru, bet šajā pārejas posmā objektīvi vienā brīdī zemesgrāmatā vienlaikus būs divi nekustamie īpašumi uz šīs personas vārda? Tāpēc tiesībsargam pirmšķietami radās šaubas, vai praksē vispār ir iespējams sasniegt šajā normā ietvertu likumdevēja mērķi, ja, jā, tad kādā veidā? Vienlaikus nav saprotams šajā normā ietvertu vārdu “vai arī pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas” konteksts, jo kā var ieguldīt ienākumus no atsavināšanas pirms paša atsavināšanas fakta?

VID savos paskaidrojumos tiesībsargam (šī atzinuma 2.6.punkts) atzīst, ka ir iespējama arī situācija, kad, piemēram, vispirms tiek nopirkts jauns dzīvoklis un tad pārdots esošais, jo ģimenei citas dzīvesvietas nav. VID norāda, ka šajā gadījumā nav jāizpildās Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā ietvertajiem kritērijiem (60 mēneši nodokļa maksātāja īpašumā un vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir fiziskās personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese)). Identisks skaidrojums ir ietverts arī VID 2014.gada 30.maija uzziņā Nr.8.9-11/45782. Minētais skaidrojums rada neizpratni, jo Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punkts un 34.<sup>2</sup>punkts ir divas savstarpēji nesaistītas un patstāvīgas normas. Likumdevējs *expressis verbis* nav Likumā noteicis šo normu piemērošanas sasaisti.

Vienlaikus VID atzīst, ka situācijā, kad, piemēram, vispirms tiek nopirkts jauns dzīvoklis un tad pārdots esošais, jo ģimenei nav citas dzīvesvietas, šādā situācijā pārejas laikā no vienas dzīvesvietas uz otru atbilstoši zemesgrāmatai būs reģistrēti divi dzīvokļi uz viena maksātāja (ģimenes locekļa) vārda. Līdz ar to, piemērojot Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktu, šajā situācijā maksātājam, iegādājoties jaunu dzīvokli un reģistrējot to zemesgrāmatā, esošā dzīvokļa pārdošanas brīdī, īpašumā faktiski būs divi nekustamie īpašumi. VID paskaidro, ka, iegādājoties jaunu dzīvokli, maksātājam vēl nebūs ienākuma no esošā dzīvokļa pārdošanas, kuru ieguldīt, tādēļ maksātājs jauna dzīvokļa iegādei izmantos citus finanšu resursus, tai skaitā tas var būt bankas kredīts. Savukārt pēc tam, kad tiks pārdots sākotnējais īpašumā esošais dzīvoklis, tad, lai piemērotu Likuma normā noteikto atbrīvojumu, ienākumam no tā atsavināšanas ir jāatbilst vērtībai, par kādu ir nopirkts jaunais dzīvoklis. Tādējādi, iegādājoties jaunu nekustamo īpašumu 12 mēnešu laikā pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas vai 12 mēnešu laikā līdz nekustamā īpašuma atsavināšanai, maksātājs var izmantot arī citus finanšu resursus, taču vērtībai, par kādu maksātājs ir iegādājies jaunu nekustamo īpašumu ir jāatbilst ienākumam no esošā nekustamā īpašuma atsavināšanas.

VID savos paskaidrojumos nesniedz informāciju, kur nodokļu maksātājs var iepazīties ar šīs normas saturu tulkojumu. VID ieskatā Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkts ir skaidrs un nepārprotams.

Satversmes 90.pants noteic, ka ikvienam ir tiesības zināt savas tiesības. Satversmes tiesa ir norādījusi, ka Satversmes 90.pantā citstarp ietverti tiesību normu kvalitātes kritēriji, atbilstoši kuriem ikvienai tiesību normai jābūt pieejamai, kā arī pietiekami skaidrai un paredzamai. Tiesību normas skaidrība un paredzamība ir vērtējama, pamatojoties uz šīs normas interpretāciju. Proti, tiesību norma ir atzīstama par neskaidru tad, ja ar interpretācijas metožu palīdzību nav iespējams noskaidrot tās patieso jēgu. Tikai tāds priekšraksts, kas citstarp atbilst visiem tiesību normas kvalitātes kritērijiem, var tikt atzīts par vispārējo tiesību normu, proti, būt apveltīts ar juridisko

spēku.<sup>22</sup> Atbilstoši Eiropas Cilvēktiesību tiesas nolēmumos izteiktajām atziņām likums esot paredzams tad, ja persona, saņemot atbilstošu juridisku palīdzību, attiecīgos apstākļos var saprātīgi izvērtēt savas rīcības tiesiskās sekas.

Viens no tiesību normu piemērotāja instrumentiem, lai tiesību normu piemērošanas procesā sasniegtu taisnīgāko un tiesiskāko rezultātu ir tiesību normu interpretācija. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 8.pantu iestāde, piemērojot tiesību normas, izmanto tiesību normu interpretācijas pamatmetodes (gramatisko, sistēmisko, vēsturisko un teleoloģisko metodi), lai sasniegtu taisnīgāko un lietderīgāko rezultātu. Saskaņā ar VID sniegto informāciju, piemērojot pārbaudes lietā vērtētās Likuma normas, praksē tiek piemērotas visas tiesību normu interpretācijas pamatmetodes kopsakarā ar katra gadījuma individuālajām iezīmēm un apstākļiem.

Izvērtējot pārbaudes lietā iesniegtos dokumentus, tajā skaitā argumentāciju VID pieņemtajos lēmumos, VID tīmekļvietnē publiskotajā 2014.gada 30.maija uzziņā Nr.8.9-11/45782 ietvertos skaidrojumus, kā arī VID atbildes uz tiesībsarga jautājumiem (atzinuma 2.2.-2.12.punkts) kopsakarā ar Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punktu un MK 52.<sup>3</sup> punktu, var secināt, ka Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta šā brīža redakcija Likuma adresātiem tomēr var radīt neizpratni un pārpratumus. Šīs normas saturisko jēgu un piemērošanas praksi var mēģināt izprast, tikai speciāli vēršoties VID un lūdzot skaidrojumu vai uzziņu, ar nosacījumu, ka atbilde tiek sniegta, ievērojot labas pārvaldības principu - izsmēloši un izskaidrojoši. Tiesībsargam sniegtais VID skaidrojums nesniedz viennozīmīgu pārlicību par šīs normas skaidrību.

Valsts prezidents Egils Levits, caurlūkojot Saeimas pieņemtus likumus, ir atzinis, ka labas likumdošanas princips prasa, lai likumdevējs jau sākotnēji izslēgtu jebkādas šaubas par likuma normu tvērumu un nedotu vismazākās iespējas likuma apiešanai vai tā iedarbības mīkstināšanai. Likuma sagatavošanas materiālos konstatējamā likumdevēja griba ir tikai tiesību palīgavots, kas palīdz likuma normu iztulkošanā. Tomēr likuma adresāti un piemērotāji ne vienmēr prasmīgi spēj atrast vajadzīgos materiālus un atbilstoši tiem piemērot likuma tekstu, jo īpaši gadījumos, kad varētu būt subjektīva ieinteresētība. Tāpēc E.Levits aicina likumdevēju izslēgt jebkādas šaubas un iespējas dažāda likuma iztulkošanai.<sup>23</sup>

### [3.5.] Tiesībsarga secinājumi

Tā kā nav konstatējama prettiesiska un labas pārvaldības principam neatbilstoša rīcība no VID puses, piemērojot Likuma 9.panta pirmās daļas 33. un 34.<sup>2</sup>punktu [...] situācijā, pamatojoties uz Tiesībsarga likuma 25.panta piekto daļu, tiesībsargs izbeidz pārbaudes lietu, jo nav saskatāma nepieciešamība un lietderība to turpināt attiecībā pret iesniedzēju. Minētais secinājums nerada tiesiskas sekas administratīvās lietas Nr. A 420234818 ietvaros un neliedz tiesai, izvērtējot [...] lietu plašākā faktisko un tiesisko apstākļu tvērumā, nonākt pie atšķirīgiem slēdzieniem.

Vienlaikus, ievērojot Tiesībsarga likuma 11.panta 4.punktu, saistībā ar šī atzinuma 3.3.un 3.4.punktā secināto, tiesībsargs aicina Finanšu ministriju **līdz š.g. 7.septembrim** sniegt:

- 1) viedokli par priekšlikuma - *Likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu aiz vārda „personas” papildināt ar vārdiem „tās laulātā vai pirmās pakāpes radnieku”*- pamatotību, nepieciešamību un aktualitāti;

<sup>22</sup> Sk. Satverses tiesas 2011.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.2010-60-01 15.2.punktu un 2019.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.2018-10-0103 13.2.punktu.

<sup>23</sup> Valsts prezidenta E.Levita 2020.gada 2.maija vēstule Nr.152 Saeimas priekšsēdētājam I.Mūrniecei.



- 2) Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta izvērstu skaidrojumu, kas pierāda šīs normas gramatiskā formulējuma skaidrību Satversmes 90.panta tvērumā attiecībā pret tās adresāta spēju to izprast un attiecināt uz sevi;
- 3) viedokli par to, vai Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkts esošajā redakcijā, ņemot vērā tā piemērošanas praksi, sasniedz tajā ietverto likumdevēja mērķi;
- 4) viedokli par iespējamu nepieciešamību precizēt MK noteikumu 52.<sup>3</sup>punktu ar izvērstāku Likuma 9.panta pirmās daļas 34.<sup>2</sup>punkta skaidrojumu.

Ar cieņu  
tiesībsargs

Juris Jansons

*Šis dokuments ir parakstīts ar drošu elektronisko parakstu un satur laika zīmogu*