Lietas arhīva Nr. A42-00507-25/25
ECLI:LV:ADRJRIT:2025:0404.A420202824.4.S

Administratīvā rajona tiesa

Rīgas tiesu nams

SPRIEDUMS

Latvijas tautas vārdā

Rīgā /Datums A/

Tiesa šādā sastāvā: tiesnesis Māris Markovs,

piedaloties pieteicējai /Persona A/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /Persona B/,

atklātā tiesas sēdē un rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz pieteicējas /Persona A/ pieteikumu (reģ.Nr.7494) par Valsts ieņēmumu dienesta 2024.gada 16.augusta lēmuma Nr.31.3/22.10/2577 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja ar 2022.gada 10.oktobra pirkuma līgumu atsavināja sev piederošo nekustamo īpašumu /Adrese A/ (turpmāk – strīdus īpašums).

Izvērtējot strīdus īpašuma atsavināšanas darījumu, Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu nomaksas veicināšanas pārvalde konstatēja neatbilstības iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanā par pieteicējas gūto ienākumu no minētā darījuma un izdeva 2024.gada 11.jūlija nodokļu kontroles rēķinu Nr.31.3/17.41/76114 (turpmāk – apstrīdētais rēķins).

Pieteicēja nepiekrita minētajam rēķinam un apstrīdēja to dienesta ģenerāldirektoram. Ar dienesta ģenerāldirektora 2024.gada 16.augusta lēmumu Nr.31.3/22.10/2577 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) apstrīdētajā rēķinā labotas pārrakstīšanās kļūdas, bet pats rēķins atstāts negrozīts.

[1.1] Strīdus īpašums pieteicējas īpašumā bija ilgāk par 60 mēnešiem. Vismaz 12 mēnešus pēc kārtas pēdējo 60 mēnešu laikā līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai (no 2017.gada 10.oktobra līdz 2022.gada 10.oktobrim) īpašums nebija pieteicējas deklarētā dzīvesvieta. Tāpat strīdus īpašums nebija vienīgais pieteicējai piederošais īpašums.

Līdz ar to uz pieteicēju neattiecas kāds no likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā minētajiem izņēmumiem no vispārējā pienākuma maksāt nodokli no ienākuma no nekustamā īpašuma atsavināšanas.

[1.2] Izņēmums no aplikšanas ar nodokli ir piemērojams tikai tad, ja kumulatīvi izpildās visi attiecīgajā tiesību normā norādītie nosacījumi.

[1.3] Personas gūtais ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas darījuma, kas veikts pēc 2010.gada 1.janvāra, neatkarīgi no nekustamā īpašuma iegādes brīža, ir apliekams ar nodokli kā ienākums no kapitāla aktīva atsavināšanas.

[1.4] Nodokļa samaksa izriet no tā, ka pieteicēja guva ar nodokli apliekamu ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas, nevis tāpēc, ka nebija deklarējusi dzīvesvietu atsavinātajā nekustamajā īpašumā attiecīgajā laika periodā.

[1.5] Personas deklarēto ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas pamatotība var tikt pārskatīta nodokļu kontroles ietvaros.

[1.6] Sertificēta nekustamā īpašuma vērtētāja sniegtais dzīvokļa novērtējums ir aprēķins, kurš bez papildu izdevumu apliecinošiem dokumentiem nepierāda izdevumu esību. Līdz ar to nekustamā īpašuma novērtējums nav atzīstams par pietiekamu, lai apstiprinātu to, ka pieteicēja veica ieguldījumus nekustamajā īpašumā noteiktas summas apmērā.

[1.7] Pieteicējas iesniegtā koptāme pēc būtības ir aprēķins, kas pats par sevi neapliecina tajā norādīto nekustamā īpašuma uzlabošanas un atjaunošanas darbu izdevumu esību un to, ka koptāmē aprēķinātie izdevumi radušies konkrēti pieteicējai un koptāmē norādītajā apmērā. Savukārt koptāmē iekļautā dzīvokļa apsaimniekošanas maksa un nekustamā īpašuma nodokļa maksājumi nav atzīstami par ieguldījumiem nekustamajā īpašumā, bet uzskatāmi par dzīvokļa uzturēšanas izdevumiem.

[1.8] Pieteicējai ir reģistrēta paziņotā (nereģistrētā) saimnieciskā darbība. Pamatlīdzekļa jēdziens neattiecas (nav tiesību atskaitīt saimnieciskās darbības izdevumus, tostarp pamatlīdzekļu nolietojumu) uz paziņoto (nereģistrēto) saimniecisko darbību. Turklāt pieteicējas saimnieciskajā darbībā tika izmantots cits dzīvoklis. Līdz ar to nav pamata aprēķināt pamatlīdzekļu nolietojumu atsavinātajam strīdus īpašumam un attiecināt to uz konkrēto kapitāla pieauguma aprēķinu un dzīvoklī veikto ieguldījumu izdevumiem.

[1.9] Sertificēta būvinženiera /Persona C/ 2024.gada 22.jūnija galveno ieguldīto darbu koptāme ir identiska pieteicējas iesniegtajai koptāmei un nolietojuma aprēķinam. Ir apšaubāms, ka bez izdevumu apliecinošiem dokumentiem sertificēts būvinženieris varēja veikt ieguldījumu apmēra novērtējumu, kurš ir identisks pieteicējas koptāmē norādītajam.

[1.10] Tā kā pieteicēja, precizējot 2022.gada 4.ceturkšņa deklarāciju, neuzrādīja un neaprēķināja nodokli par ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas, tad ar apstrīdēto rēķinu pamatoti noteikts budžetā maksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis 10 152,82 *euro* un nokavējuma nauda par nodokļa samaksas termiņa kavējumu 2594,05 *euro* apmērā.

[1.11] Pieteicēja ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas saņēma 2022.gada oktobrī, tāpēc tai bija pienākums iesniegt 2022.gada 4.ceturkšņa deklarāciju līdz 2023.gada 16.janvārim un iemaksāt nodokli valsts budžetā līdz 2023.gada 23.janvārim. Pieteicēja attiecīgo deklarāciju iesniedza novēloti 2023.gada 11.septembrī.

[1.12] Nevienu saistību nevar izpildīt pirms tā faktiski ir radusies. Tādējādi vienotajā nodokļu kontā veiktais maksājums ir uzskatāms par nodokļa maksājumu, ja tas ir pamatots ar nodokļa deklarāciju (vai nodokļu administrācijas lēmumu), savukārt nodoklis ir uzskatāms par samaksātu tā faktiskās samaksas brīdī, kas nevar būt pirms attiecīgās deklarācijas iesniegšanas vai nodokļu administrācijas lēmuma pieņemšanas.

[2] Pieteicēja nepiekrita pārsūdzētajam lēmumam un pārsūdzēja to tiesā. Pieteikums pamatots ar turpmāk minēto.

[2.1] Pieteicēja 2023.gada 13.martā iesniedza dienestā gada ienākumu deklarāciju par 2022.gadu, kurā strīdus īpašuma pārdošanas summu uzrādīja kā ar nodokli neapliekamu. Dienests to pieņēma un iekļāva datu bāzē, neapšaubot to.

[2.2] Strīdus īpašums tika privatizēts, nevis iegādāts. Līdz ar to nav konstatējama atbilstība 2009.gada 1.decembra grozījumiem likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", kas stājās spēkā 2010.gada 1.janvārī.

[2.3] Līdz 2010.gada 1.janvārim nekustamo īpašumu pārdošana nebija ar nodokli apliekamais objekts. Līdz ar to, veicot ieguldījumus nekustamajā īpašumā, pieteicēja nevarēja zināt un rēķināties ar to, ka vairāk nekā pēc 20 gadiem tai būs ar dokumentiem jāpierāda faktiski veikto ieguldījumu apjoms, lai samazinātu maksājamo nodokli. Šobrīd pieprasīt ieguldījumus apliecinošus dokumentus no iestāžu arhīviem vairs nav iespējams. Šādu prasību vispār nav iespējams izpildīt.

[2.4] Strīdus īpašuma pārdošanas cena ir 25 reizes lielāka nekā privatizācijas cena, kas pats par sevi pierāda, ka ir veikti ieguldījumi. Turklāt nav ņemta vērā arī inflācija 20 gadu laikā.

[2.5] Ir ņemama vērā būvinženiera /Persona C/ koptāme, nolietojuma un alternatīvo ieguldījumu pierādījumi.

[2.6] Konkrētajā situācijā ir pieļauta nevienlīdzīga attieksme, atbrīvojot no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas personas, kas savā īpašumā bija deklarējušās pēdējo piecu gadu laikā, savukārt pieteicēju, kura deklarējās agrāk, bet trīs gadus, piespiežot maksāt nodokli vairāk nekā 10 000 *euro* apmērā.

[3] Rakstveida paskaidrojumā tiesai dienests neatzīst pieteikumu un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem apsvērumiem. Papildus iestāde paskaidro turpmāk minēto.

[3.1] No Senāta prakses izriet, ka persona nav saistīta ar konkrētiem pierādījumiem ieguldījumu apmēra apliecināšanai. Par ieguldījumu apliecinošiem dokumentiem var kalpot arī citi, ne tikai maksājumus apliecinošie dokumenti. Tomēr ņemams vērā, ka nekustamajā īpašumā (kapitāla aktīvā) veikto ieguldījumu apmēra pierādīšana primāri ir pašas personas interesēs. Turklāt tikai pieteicēja var vislabāk zināt, kādi tieši ieguldījumi nekustamajā īpašumā ir veikti, un attiecīgi arī nodrošināt visus pierādījumus, kas apliecina ieguldījumu veikšanu konkrētā apmērā. Tāpēc ir dabiski un atbilstoši prasīt, lai šī persona nodrošina pierādījumus par veiktajiem ieguldījumiem. Ja persona nevar pierādīt konkrētu ieguldījumu esību un apmēru, viņa nevar uz šiem ieguldījumiem atsaukties.

[3.2] Tas vien, ka pieteicēja subjektīvi nepiekrīt lietā esošo dokumentu un pierādījumu novērtējumam, nenozīmē, ka dienests objektīvi nenoskaidroja lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus vai nedeva tiem atbilstošu juridisko novērtējumu.

[4] Tiesas sēdē pieteicēja uzturēja iesniegto pieteikumu, pamatojoties uz tajā norādītajiem argumentiem. Papildus paskaidroja turpmāk minēto. /Persona C/ tāmes sagatavošanai nodevusi bildes un paskaidrojusi veiktos darbus. Strīdus īpašumā remontdarbus veikusi un būvmateriālus iegādājusies pārsvarā pati, bet dokumenti nav saglabāti. Koptāmē norādītais kārtējais kosmētiskais remonts veikts ik pēc pieciem gadiem. Iesniegtajā nekustamā īpašuma novērtējumā ir redzams strīdus nekustamā īpašuma stāvoklis. Iesniegtajā darbu pieņemšanas – nodošanas aktā norādītā summa nav samaksāta konkrētai personai. /Nosaukums A/ izrakstītie rēķini satur izdevumus par veiktajiem remontiem.

Dienesta pilnvarotais pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā, kā arī paskaidrojumā tiesai norādītiem motīviem. Papildus paskaidroja turpmāk minēto. Dzīvokļa inventarizācijas plāns norāda, ka ir veikta dzīvokļa rekonstrukcija, bet nepierāda izdevumu apmēru. Pieteicējas iesniegtais pieņemšanas – nodošanas akts sastādīts pēc strīdus īpašuma atsavināšanas un satur provizorisko aprēķinu. Tāpat arī strīdus nekustamā īpašuma fotogrāfijas apliecina nekustamā īpašuma stāvokli, bet ne pieteicējas izdevumu apmēru. Konta izraksts apliecina izdevumus par periodu pēc nekustamā īpašuma atsavināšanas. Maksājumi /Nosaukums A/ uzskatāmi par uzturēšanas izdevumiem, nevis ieguldījumu.

Motīvu daļa

[5] Dienests konstatēja, ka pieteicēja nav aprēķinājusi un samaksājusi nodokli no kapitāla pieauguma.

Savukārt pieteicēja uzskata, ka, pirmkārt, ienākums no strīdus īpašuma atsavināšanas nav apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, jo īpašums iegūts privatizācijas ceļā, otrkārt, lietā iesniegtie pierādījumi apliecina ieguldījumu apmēru strīdus nekustamajā īpašumā.

Tātad lietā ir strīds, pirmkārt, par to, vai pieteicējas gūtais ienākums no atsavinātā strīdus īpašuma vispār ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, otrkārt, ja tas tā ir, vai pieteicējas iesniegtie pierādījumi ir pietiekami, lai apliecinātu strīdus īpašumā veiktos ieguldījumus, tādējādi samazinot maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmēru.

[6] Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 4.punkts noteic, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tas cita starpā sastāv no nodokļa par ienākumu no kapitāla, tajā skaitā nodokļa no kapitāla pieauguma.

Saskaņā ar iepriekš minētā likuma 8.panta trešās daļas 11.punktu pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas atbilstoši šā likuma 11.^{9}pantam, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta otrās daļas 4.punkts noteic, ka šā likuma izpratnē kapitāla aktīvi ir nekustamais īpašums (ieskaitot nekustamā īpašuma iegūšanas tiesības).

No minētajām tiesību normām izriet, ka vispārīgi ienākums no kapitāla (starpība starp kapitāla aktīvu atsavināšanas cenu un iegādes vērtību, kā arī kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību) ir apliekams ar nodokli. Kapitāla aktīvs tostarp ir nekustamais īpašums.

Tas nozīmē, ka dienests pamatoti nonācis pie secinājuma, ka pieteicējas ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir kvalificējami kā ienākumi no kapitāla pieauguma, kas apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ja netiek konstatēti izņēmuma gadījumi. Ja persona atsavina sev piederošu nekustamo īpašumu, vispārīgi tai ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis (nodoklis par ienākumu no kapitāla pieauguma), ja vien uz konkrēto gadījumu neattiecas kāds no likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.pantā paredzētajiem izņēmumiem.

[7] Pieteicēja norāda, ka strīdus īpašumu privatizēja, nevis iegādājās. Tāpēc uz šo gadījumu nav attiecināmi 2009.gada 1.decembra likuma "Grozījumi likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"", kas stājās spēkā 2010.gada 1.janvārī, noteikumi.

Pieteicēja lietā iesniegusi /Datums S/ pirkuma līgumu, kas noslēgts starp pieteicēju un Jūrmalas dzīvojamo māju privatizācijas komisiju par strīdus īpašuma iegādi. Atbilstoši līguma noteikumiem strīdus īpašuma cena noteikta 1562,40 *Ls*, kuru pieteicēja varēja apmaksāt sertifikātos *(lietas 18.lapa)*. Pamatojoties uz minēto līgumu, izdarīts ieraksts zemesgrāmatā par pieteicējas īpašumtiesībām *(lietas 74.lapa)*. Pirms tam pieteicējai /Datums T/ tikusi izdota apliecība par īpašumtiesībām uz strīdus īpašumu *(lietas 176.lapa)*.

Ar pieteicējas norādītajiem grozījumiem likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" atbilstoši grozījumu anotācijā skaidrotajam veikta iedzīvotāju ienākuma nodokļa bāzes paplašināšanu, cita starpā paredzot, ka apliekams arī ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas *(sk. likumprojekta anotāciju, /Tīmekļvietne A/, aplūkots /Datums U/)*. Ne minētie grozījumi, ne to pārejas noteikumi neparedz izņēmumus attiecībā uz regulējuma piemērošanu par nekustamajiem īpašumiem, kuri iegūti pirms normu spēkā stāšanās vai iegūti privatizācijas ceļā.

Saskaņā ar likuma "Par valsts un dzīvojamo māju privatizāciju" 1.pantā doto terminu skaidrojumu privatizācija ir darbību kopums, kuru rezultātā valsts vai pašvaldību daudzdzīvokļu mājās esošos dzīvokļus, neapdzīvojamās telpas, mākslinieku darbnīcas, viendzīvokļa un daudzdzīvokļu mājas iegūst īpašumā fiziskās un juridiskās personas.

Tas nozīmē, ka privatizācija bija viens no īpašuma iegūšanas veidiem attiecīgajā laika periodā, kad pieteicēja ieguva strīdus īpašumu. Senāta praksē arī atzīts, ka administratīvais process privatizācijā parasti beidzas ar privatizāciju veicošās iestādes administratīvo aktu, ar kuru noteikta privatizēt tiesīgā persona un uz kura pamata

tiek noslēgts privāttiesisks līgums. Tādējādi tiek sasniegts privatizācijas mērķis – par valsts vai pašvaldības īpašuma objekta īpašnieku kļūst privātpersona (*Senāta /Datums V/ sprieduma lietā Nr.SKA-45/2011, 11.punkts*).

Tātad, lai arī sākotnēji process par strīdus īpašuma iegūšanu ir bijis publisko tiesību jomā, tas noslēdzies ar civiltiesiski noslēgtu līgumu kā jebkurā nekustamā īpašuma iegādes darījumā. Normatīvajos aktos nav noteikts, ka šādā gadījumā piemērojams izņēmums attiecībā uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanu.

Tāpat ņemams vērā Senāta judikatūrā konsekventi atzītais, ka atbrīvojums no nodokļa maksāšanas skar valsts budžeta jautājumus un par šādu atbrīvojumu tiesīgs izšķirties ir likumdevējs, izvērtējot visas iesaistītās intereses, bet ne iestāde vai tiesa. Līdz ar to izņēmumiem no aplikšanas ar nodokli ir jābūt skaidri noteiktiem likumā un tie ir interpretējami šauri *(Senāta /Datums W/ sprieduma lietā Nr.SKA-271/2022, ECLI:LV:AT:2022:1212.A420146319.9.S, 9.punkts).*

Ņemot vērā minēto, tiesa neatrod apstākļus, kas būtu par pamatu atbrīvot pieteicēju no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas, pamatojoties uz tā iegūšanas laiku vai veidu.

[8] Pieteicēja norāda, ka tiek nostādīta nevienlīdzīgā situācijā ar tiem, kuri bija deklarējušies atsavinātajā nekustamajā īpašumā pēdējos piecus gadus, jo pieteicēja ir deklarējusi dzīvesvietas adresi strīdus īpašumā iepriekš trīs gadus.

Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktu ar iedzīvotāju ienākuma 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).

Saskaņā ar *Fizisko personu reģistrā* pieejamo informāciju strīdus īpašumā pieteicējas deklarētā dzīvesvieta bija no 2001.gada 10.augusta līdz 2004.gada 8.jūnijam. Tātad pieteicējas deklarētā dzīvesvieta vismaz 12 mēnešus pēc kārtas pēdējo 60 mēnešu laikā līdz strīdus īpašuma pārdošanai nebija strīdus īpašumā.

No likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta teksta izriet, ka 12 mēnešu kritērijs ir saistīts tieši ar 60 mēnešu periodu, nevis jebkuru periodu, kad nekustamais īpašums ir bijis nodokļu maksātāja īpašumā, un abi šie periodi ir saistīti ar atsavināšanas līguma noslēgšanas dienu. Nav konstatējama likumdevēja griba izslēgt no aplikšanas ar nodokli pilnīgi visus gadījumus, kad tiek pārdots savs mājoklis – normatīvie akti paredz skaidrus kritērijus attiecīgā atbrīvojuma piemērošanai. Senāts ir atzinis, ka minētajā regulējumā attiecībā uz deklarēšanās faktu ir pietiekami skaidri noteikts, ka periodam, kurā nodokļa maksātājs ir bijis deklarēts atsavinātajā īpašumā, jāietveras pēdējo 60 mēnešu periodā pirms īpašuma atsavināšanas. Šāda minēto normu interpretācija atbilst to jēgai un Senāta paustajai nostājai, atzīstot šādu interpretāciju par pareizu (*Senāta /Datums Z/ rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1451/2019, ECLI:LV:AT:2019:1205.A420175018.15.L, 4.punkts, /Datums AA/ spriedums lietā Nr.SKA-109/2019, ECLI:LV:AT:2019:0325.A420275615.2.S, 8.- 10.punkts*).

Pieteicējas gadījums nav netipisks un nav saskatāmi apstākļi, kad būtu pieļaujams atkāpties no likumdevēja tieši noteiktā. Ņemot vērā, ka tiesa secina, ka nepastāv pamats pieteicējas atbrīvošanai no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas. Tāpēc tiesa pāriet pie jautājuma par veikto ieguldījuma apmēru izvērtēšanas.

[9] Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmo daļu kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā.

Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta 5.^{1}daļu veiktais ieguldījums nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā ir dokumentāri pierādāmi izdevumi, kas saistīti ar nekustamā īpašuma uzlabošanu un atjaunošanu, ja tie veikti pēc /Datums AB/, un šie izdevumi nav atzīti nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības izmaksās ne pamatlīdzekļu nolietojuma veidā, ne kārtējos izdevumos.

Senāts, interpretējot minēto tiesību normu, norādījis, ka vispārīgi personai ir jāspēj iesniegt dokumentārus pierādījumus, kas turklāt apstiprina ne vien nekustamā īpašuma uzlabošanas vai atjaunošanas faktu, bet ar to tieši saistītu izdevumu apmēru. Proti, lai personai būtu tiesības atsaukties uz konkrētiem ieguldījumiem, ir jābūt skaidri pierādītam gan attiecīgā nekustamā īpašuma uzlabošanas vai atjaunošanas faktam un raksturam, gan arī konkrētam ieguldījumu apmēram. Likums nenoteic samaksas fakta pierādīšanu tikai ar kādiem noteiktiem pierādīšanas līdzekļiem. Likumdevējs, minētajā tiesību normā izmantojot jēdzienu "dokumentāri pierādāmi izdevumi", ir paplašinājis izdevumu pamatošanai pieļaujamo pierādījumu loku. Līdz ar to par ieguldījumus apliecinošiem dokumentiem var kalpot arī citi dokumenti, ne tikai kases čeki vai bankas maksājumu uzdevumi (*Senāta /Datums AC/ sprieduma lietā Nr.SKA-266, ECLI:LV:AT:2020:1125.A420316816.10.S, 9.punkts*).

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta otrajai daļai nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Tādējādi par pierādījumiem var kalpot ne tikai, piemēram, čeki, pavadzīmes u.tml., bet arī citi pierādījumi, kuru kopums kopsakarā ar nodokļa maksātāja konsekventiem paskaidrojumiem par veiktajiem ieguldījumiem par darbu norisi, par darbu un materiālu apmaksas apstākļiem u.tml. ļautu tiesai izdarīt secinājumu, ka ir ticams nodokļa maksātāja ieguldījumu apmērs un ka šie izdevumi radušies konkrētai personai. Tas nozīmē, ka pieteicējs var pierādīt savus izdevumus ne tikai ar tādiem attaisnojuma dokumentiem, kuru glabāšanu reglamentē nodokļu likumi, bet arī ar tādiem pierādījumiem, kas netieši, bet ticami pierāda pieteicēja ieguldījumu apmēru (*Senāta /Datums AD/ sprieduma lietā Nr.SKA-33, ECLI:LV:AT:2020:1110.A420174816.3.S, 18.punkts).*

Pieteicēja gan dienestam, gan tiesvedības laikā ir argumentējusi, ka ir veikusi ieguldījumus nekustamajā īpašumā. Šo paskaidrojumu apstiprināšanai pieteicēja dienestā un tiesā ir iesniegusi virkni dokumentu, kurus tiesa secīgi novērtēs atbilstoši minētajām tiesību normām un to interpretācijai.

[10] Pieteicēja norāda, ka būvinženieris /Persona C/ veicis nolietojuma un ieguldījuma apmēra aprēķinu.

Pieteicēja iesniegusi /Persona C/ sagatavoto galveno ieguldīto darbu koptāmi *(lietas 42.lapa).* Tāmē ietvertas šādas pozīcijas: 1) apsaimniekošanas maksa, tehniskās apsekošanas un dzīvokļa rekonstrukcijas projekta izstrādes izmaksas 6000 *euro;* 2) kārtējais remonts ik pēc 5 gadiem: dzīvokļa kosmētiskais remonts, grīdas seguma nomaiņa u.c. 9000 *euro*; 3) namu pārvaldes veiktais kapitālais remonts ēkai un teritorijas labiekārtošana, šīfera jumta nomaiņa uz cinkoto skārdu, noteku maiņa, fasādes siltināšana un apšūšana ar dekoratīvajiem lakotajiem dēļiem, žoga ar vārtiņiem un vārtu uzstādīšana, ārējo komunikāciju uzturēšana 12 000 *euro*; 4) kapitālais remonts un rekonstrukcija dzīvoklim: dzīvokļa pārbūve no vienistabas uz 1,5 istabu, malkas apkures katla maiņa uz gāzes apkuri ar apkures sistēmas montāžu, gāzes katla nomaiņa, iebūvētās mēbeles, santehnikas iekārtu nomaiņa, virtuves iekārtu nomaiņa, logu nomaiņa, durvju nomaiņa utt. 24 288 *euro.* Tāmē iekļauts arī strīdus īpašuma nolietojuma aprēķins.

Tāpat pieteicēja iesniegusi pašas sastādītu paskaidrojuma rakstu par strīdus īpašumu, kurā iekļauts dzīvokļa nolietojuma aprēķins un īpašumā veikto ieguldījumu apmēra aprēķins, kas sakrīt ar iepriekš minētajā tāmē norādītajām pozīcijām *(lietas 104. – 105.lapa).*

Vispārīgi remontdarbu izmaksas var tikt atzītas par ieguldījumu nekustamajā īpašumā, bet izskatāmajā lietā tās ar iesniegto tāmi un pieteicējas aprēķinu nav dokumentāli pierādītas. Iesniegtās tāmes un pieteicējas aprēķins ir teorētisks aprēķins, kas neapstiprina ne darbu veikšanu, ne izdevumu esību. Pieteicēja arī pati tiesas sēdē paskaidroja, ka tāme sastādīta, nevērtējot konkrētus izdevumus pamatojošus dokumentus. Tiesas ieskatā, iesniegtā tāme ir vispārīga, tajā nav vērtēts konkrēts iespējamais darbu veikšanas periods un iespējamās materiālu, kā arī darba izmaksas konkrētā laika periodā. Tāpat tāme nevar apliecināt, ka tieši pieteicējai ir radušies izdevumi, jo pieteicēja nav norādījusi konkrētu būvniecības pakalpojumu sniedzēju vai materiālu piegādātāju strīdus īpašumam. Tāpēc tā nepierāda pieteicējas izdevumu apmēru.

[11] Pieteicēja norāda, ka pilnībā pārplānojusi dzīvokli, ierīkojusi gāzes apkuri un nomainījusi santehniku.

Pieteicēja iesniegusi strīdus īpašuma plānu pirms pārbūves un dzīvokļa plānu pēc pārbūves, kā arī projekta dokumentāciju *(lietas 123. – 124, 177. - 181.lapa).* Tāpat lietā iesniegts 2005.gada 31.maija līgums par dabasgāzes piegādi, kas noslēgts starp pieteicēju un AS "Latvijas Gāze" par dabasgāzes piegādi strīdus īpašumā *(lietas*

182.lapa). Tas apliecina, ka notikusi vienošanās par dabasgāzes piegādi, bet tajā nav iekļauti nekādi nosacījumi vai izmaksas, kas attiecināmas uz pieslēguma ierīkošanu.

Jūrmalas valstspilsētas pašvaldība sniegusi informāciju, ka tās rīcībā par laika periodu no 2001.gada 1.janvāra nav konstatējami pieteicējas veiktie maksājumi par būvatļaujas saņemšanu strīdus īpašumā *(lietas 162.lapa).*

Tiesa neapšauba, ka pieteicēja veikusi strīdus īpašuma pārbūvi un uzlabojumus, bet no šiem pierādījumiem un paskaidrojumiem nav izdarāmi nekādi secinājumi par to, kādi izdevumi un kādā apmērā saistībā ar šo darbu veikšanu radušies. Nav pamata atzīt konkrētus izdevumus par ticamiem un pierādītiem tikai uz personas paskaidrojuma pamata, kā arī tāda veida dokumentu pamata, kas neapliecina izdevumu esību, tostarp uz konkrētu un ticamu aprēķinu pamata. Situācijā, kad citu pierādījumu nav, pieteicējai vismaz pietiekami precīzi ir jānorāda veikto darbu apjoms, izmaksātās summas, personas, kurām tika veikti maksājumi, līdzekļu avoti un citi dati par veikto darbību apjomu un izmaksām, kā arī jāsniedz ticami paskaidrojumi par apstākļiem, kas norāda, ka pieteicējam nav iespējams iesniegt pierādījumus, kas apstiprinātu iepriekš norādīto darbību veikšanu. Pretējā gadījumā tiesa nevar nonākt pie pārliecinoša secinājuma, ka pieteicējs ir pielicis nepieciešamās pūles, lai iegūtu pierādījumus, kas apstiprina izdevumu esību *(Senāta 2019.gada 12.marta sprieduma lietā SKA-41/2019, ECLI:LV:AT:2019:0312.A420423414.2.S, 10.punkts).*

[12] Pieteicēja norāda, ka strīdus īpašumam veikta jumta maiņa, fasādes remonts un žoga uzstādīšana un šos darbu veicis apsaimniekotājs / Nosaukums I/.

/Nosaukums V/ (iepriekš – / Nosaukums I/) lietā sniegusi informāciju, ka pieteicēja veikusi maksājumus komunikāciju un konstrukciju uzturēšanas uzkrājumu fondā un no 2021.gada janvāra līdz 2022.gada novembrim maksājumu par plānotajiem remontdarbiem nākamajiem periodiem. Atsevišķas pozīcijas par remontdarbiem rēķinos nav iekļautas *(lietas 156. – 157.lapa).*

Pieteicēja iesniegusi 2007.gada 12.jūlija dzīvokļu īpašnieku iesniegumu / Nosaukums I/, kurā lūgts nomainīt ēkai šīfera jumta segumu uz cinkotā skārda jumtu *(lietas 183.lapa).* Tāpat pieteicēja iesniegusi 2008.gada 30.jūlija dzīvokļu īpašnieku kopsapulces protokolu, kurā atspoguļots lēmums apstiprināt jumta remonta izmaksas *(lietas 184.lapa).* Tāpat pieteicēja iesniegusi dzīvojamās mājas uzturēšanas un apsaimniekošanas darbu tāmi 2018.gadam *(lietas 185.lapa).*

No minētajiem pierādījumiem secināms, ka dzīvokļu īpašnieku kopsapulce ir lēmusi par jumta nomaiņu. Tāpat arī pieteicējai tikuši izrakstīti apsaimniekotāja rēķini, iekļaujot uzkrājumu veidošanu. No šiem pierādījumiem nav izdarāms secinājums, kādā apmērā pieteicēja veikusi samaksu par norādīto darbu veikšanu.

Pieteicēja iesniegusi /Nosaukums V/ 2022.gada 9.septembra rēķinu par apsaimniekošanas pakalpojumu sniegšanu, kura iekļauta pozīcijas: 1) pārvaldīšanas maksa; 2) plānotie nākamo periodu remontdarbu uzkrājumi; 3) komunikāciju un konstrukciju uzturēšana; 4) ūdens un kanalizācija; 5) sadzīves atkritumu izvešana; 6) elektrība koplietošanas vajadzībām *(lietas 186.lapa).* Minētie izdevumi neveido ieguldījumus nekustamajā īpašumā tādā veidā, ka to uzlabo vai atjauno, mainot tā vērtību.

Pieteicēja norāda, ka /Nosaukums V/ strīdus īpašuma apsaimniekošanu veic no 2016.gada, kad galvenie remontdarbi bija pabeigti. Pirms tam apsaimniekošanu veikusi / Nosaukums I/ kā arī *dzīvokļu ekspluatācijas rajons Lielupe* un *KAC Dubulti.* Saskaņā ar *Lursoft* datu bāzē pieejamo informāciju / Nosaukums I/ ir iepriekšējais /Nosaukums V/ nosaukums. Savukārt / Nosaukums I/ izveidota 1999.gada 11.janvārī, apvienojot vairākas namu pārvaldes, tai skaitā namu pārvaldi "Lielupe". Tāpēc nav pamata uzskatīt, ka informācija par apsaimniekotāja veiktajiem darbiem varētu būt kāda cita uzņēmuma rīcībā.

[13] Pieteicēja iesniegusi AS "Citadele banka" konta izrakstus par periodu no 2024.gada 15.oktobra līdz 2024.gada 15.decembrim *(lietas 131.lapa).* Izrakstā noradītie maksājumi veikti pēc strīdus īpašuma atsavināšanas un nav konstatējama to saistība ar strīdus īpašumu. Tāpēc iesniegtais izraksts nepierāda pieteicējas ieguldījumu apmēru strīdus īpašumā.

[14] Pieteicēja iesniegusi 2024.gada 19.decembra darbu pieņemšanas – nodošanas aktu (turpmāk – nodošanas akts), kurā norādīts, ka veikta strīdus īpašuma tehniskā apsekošana, kārtējais remonts ik pēc 5 gadiem, kā arī kapitālais remonts un rekonstrukcija *(lietas 129.lapa).* Nodošanas aktu par darbu nodošanu parakstījusi pieteicēja, savukārt kā darbu pieņēmējs norādīts /Persona D/, piebilstot, ka viņš ir miris.

Tiesa sēdē pieteicēja paskaidroja, ka darbus strīdus īpašumā veikusi pati. No minētā secināms, ka pieteicēja tādējādi vēlas atspoguļot sava veiktā darba vērtību. Tomēr arī šāds dokuments neapstiprina to, ka pieteicēja faktiski būtu apmaksājusi darba algu vai apmaksājusi pakalpojumu sniegšanu konkrētām personām. Pieteicējas sniegtie paskaidrojumi norāda, ka nodošanas aktā norādītie izdevumi faktiski nav radušies. Pieteicējas veltītais laiks, ja viņa remontdarbus veikusi pati, nav atlīdzināms kā izdevumi. Izdevumus parasti apliecina ar dokumentiem, kuri apliecina maksājumu veikšanu konkrētām personām par konkrētu darbu izpildi vai materiālu piegādi.

[15] Pieteicēja iesniegusi 2022.gada 23.augusta /Nosaukums X/ sastādīto strīdus īpašuma novērtējumu *(lietas 91. – 103.lapa).* Novērtējumā norādīts, ka visiespējamākā vērtējamā nekustamā īpašuma tirgus vērtība vērtēšanas datumā ir 50 100 *euro.* Minētais secinājums izdarīts, izvērtējot strīdus īpašuma stāvokli, atrašanās vietu un citus faktorus. Tirgus vērtības aprēķins veikts ar tirgus (salīdzināmo darījumu) pieeju, proti, salīdzinot strīdus īpašumu ar līdzīgu nekustamo īpašumu cenu, par kuru noticis darījumus.

Lai arī novērtējumu ietekmēja nekustamā īpašuma stāvoklis, novērtējums neatspoguļo tajā veikto ieguldījumu apmēru. Novērtējums ir veikts ar mērķi noskaidrot strīdus īpašuma tirgus cenu, bet ne veikto ieguldījumu apmēru. Veikto ieguldījumu apmērs nav tiešā veidā saistāms ar strīdus īpašuma tirgus vērtību, jo to būtiski ietekmē arī citi faktori. Nekustamā īpašuma tirgus vērtība nav vienlīdzīga ar strīdus nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu apmēru, tāpēc minētais novērtējums nepierāda veikto ieguldījumu apmēru.

[16] Pieteicēja norāda, ka maksājusi nekustamā īpašuma nodokli par strīdus īpašumu un iesniegusi nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas paziņojumu 2022.gadam *(lietas 185.lapa).*

Saskaņā ar likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 2.panta pirmo daļu nekustamā īpašuma nodokli maksā Latvijas vai ārvalstu fiziskās un juridiskās personas un uz līguma vai citādas vienošanās pamata izveidotas šādu personu grupas vai to pārstāvji, kuru īpašumā, tiesiskajā valdījumā vai — šajā likumā noteiktajos gadījumos — lietošanā ir nekustamais īpašums.

Tātad nekustamā īpašuma nodokļa samaksa ir no īpašumtiesībām izrietošs pienākums. Šie izdevumi nav saistīti ar nekustamā īpašuma uzlabošanu vai atjaunošanu, bet gan ikdienas uzturēšanu, un tāpēc nav atzīstami par ieguldījumu nekustamajā īpašumā.

[17] Pieteicēja norāda, ka līdz 2010.gada 1.janvārim par nekustamā īpašuma pārdošanu gūtais ienākums nebija apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, tāpēc viņa nevarēja zināt, ka kādreiz būs nepieciešams ar dokumentiem pierādīt veikto ieguldījumu apmēru.

Publiskajās tiesībās pastāv princips, ka tiesību normai ir tūlītējs spēks un tā ir attiecināma arī uz pirms tiesību normas spēkā stāšanās ievadītiem, bet joprojām turpinātiem apstākļiem. Proti, attiecībā uz publiskās tiesības regulējošām normām darbojas princips, ka tās piemērojamas no to stāšanās spēkā *(Kalniņš E. Tiesību normu spēkā esamība un intertemporālā piemērojamība, Likums un tiesības, 2000., Nr.7, 219.lpp.).*

Tāpēc, lai arī pieteicēja iegādājās strīdus īpašumu pirms tiesību normās tika noteikts pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no kapitāla pieauguma, pēc šo normu spēkā stāšanās pieteicējai jārēķinās ar to iedibināto kārtību. Turklāt pieteicējas rīcībā nav nekādu pierādījumu par veikto ieguldījumu apmēru ne tikai pirms 2010.gada, bet arī pēc, lai gan pieteicējas aprēķinos norādīts, ka, piemēram, kosmētiskais remonts strīdus dzīvoklī veikts ik pēc 5 gadiem. Lietā nav ticamu pierādījumu par to, ka visi iespējamie ieguldījumi strīdus īpašumā būtu veikti pirms 2010.gada.

[18] Pieteicēja gan pieteikumā, gan tiesas sēdē norādīja, ka pirkuma čekā netiek norādīti viņas kā pircējas rekvizīti un objekta adrese, tādējādi norādot, ka tos nav lietderīgi iesniegt dienestam vai tiesai, ja tādi būtu pieteicējas rīcībā.

Tiesa minētajam nepiekrīt. Čeki par būvmateriālu iegādi var tikt atzīti par pierādījumiem ieguldījumam nekustamajā īpašumā, ja tajos norādītās preces tika izmantotas remontā un no lietas apstākļiem nerodas pamatotas šaubas par preču izlietojumu konkrētajā objektā.

[19] Pieteicēja norāda, ka strīdus īpašums pārdots par 25 reizes augstāku cenu nekā bijusi privatizācijas cena un ka tas pierāda, ka veikti ieguldījumi. Norāda arī, ka nav ņemta vērā inflācija.

Kā jau iepriekš spriedumā minēts, nekustamā īpašuma tirgus cenu ietekmē dažādi faktori. Tas, ka strīdus īpašums pārdots par ievērojami augstāku cenu nekā ir tā iegādes vērtība, nepaliecina konkrētu ieguldījumu apmēru. Tāpat arī nošķirami nekustamā īpašuma uzturēšanas izdevumi no ieguldījumiem. Ne jebkuri izdevumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, uzskatāmi par ieguldījumiem, bet tikai tādi, kuri uzlabo īpašuma stāvokli vai ceļ tā vērtību.

[20] Saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

No likuma "Par nodokļiem un nodevām" 38.panta izriet princips, ka nodokļu jomā pierādījumu nasta gulstas ne tikai uz nodokļu administrāciju, bet arī uz nodokļu maksātāju (*Senāta /Datums AW/ sprieduma lietā Nr.SKA-229/2011 8.punkts*). Tāpat jāņem vērā Administratīvā procesa likuma 149.pantā ietvertā parastā pierādījumu nastas sadale, kad katram pašam jāpierāda savi iebildumi (*Senāta /Datums AX/ sprieduma lietā Nr.SKA-278/2017, ECLI:LV:AT:2017:1121.A420411412.2.S , 9.punkts*).

Tas nozīmē, ka pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs, ja tas nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam. Privātpersonas pienākums nodrošināt nepieciešamos pierādījumus palielinās proporcionāli tam, cik ļoti lēmuma pieņemšanas process notiek pašas privātpersonas interesēs. Attiecībā uz faktiem, kas veicina privātpersonai labvēlīga lēmuma pieņemšanu, ir dabiski un atbilstoši pierādījumu nastu uzlikt privātpersonai, nevis valsts pārvaldei (*Senāta 2018.gada 12.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-35/2018, ECLI:LV:AT:2018:0712.A420533212.2.S, 6.punkts*).

Tātad tieši nodokļu maksātājam ir jāiesniedz attiecīgie pierādījumi, bet, ja tos iesniegt nav iespējams, jānorāda uz šādu pierādījumu esību, lai tos varētu iegūt iestāde vai tiesa. Ja persona nevar pierādīt konkrētu ieguldījumu veikšanu, viņa nevar uz šiem ieguldījumiem atsaukties, jo nekonkrēti izdevumi nevar tikt ņemti vērā aprēķinā, nosakot kapitāla pieaugumu.

Šajā lietā pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus un nav sniegusi pārbaudāmu informāciju par izdevumu apmēru, tāpēc lietā nav pierādīts strīdus īpašumā veikto ieguldījumu apmērs.

[21] No spriedumā konstatētā secināms, ka pieteicējas iesniegtie dokumenti neapstiprina veiktos ieguldījumus nekustamajā īpašumā un nav ņemami vērā kapitāla pieauguma aprēķinā, tāpēc pieteicējas apliekamais ienākums pamatoti noteikts 50 764,10 *euro*, ņemot vērā strīdus īpašuma atsavināšanas vērtību un iegādes vērtību.

Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta $5.^3$daļu maksātājs (rezidents), kurš gūst ienākumu no kapitāla pieauguma un kura kopējie ienākumi no darījumiem ar kapitāla aktīviem ceturksnī pārsniedz 1000 *euro*, deklarāciju par ienākumu no kapitāla par ceturksnī gūto ienākumu iesniedz dienestam vienreiz ceturksnī līdz ceturksnim sekojošā mēneša 15.datumam.

Ņemot vērā, ka saskaņā ar pirkuma līguma noteikumiem pieteicēja samaksu saņēma 2022.gada oktobrī *(lietas 106. – 109.lapa)*, pieteicējai gūtais ienākums bija jādeklarē līdz 2023.gada 16.janvārim.

Savukārt nodokļa samaksas termiņš noteikts minētā panta $3.^2$daļā, proti, maksātājs iemaksā vienotajā nodokļu kontā aprēķinātā nodokļa summu līdz tā mēneša 23.datumam, kurā iesniegtas šā panta $5.^2$ vai $5.^3$daļā noteiktās deklarācijas par ienākumu no kapitāla.

Saskaņā ar likuma “Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otro daļu par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda — no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Pieteicēja noteiktajā termiņa gūto ienākumu kā apliekamu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli nedeklarēja un nodokļa samaksu neveica. Tāpēc pieteicējai pamatoti noteikts pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli, kā arī aprēķināta nokavējuma nauda. Tas, kas pieteicēja iepriekš iesniedza iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarāciju, norādot, ka gūtais ienākums nav apliekams ar nodokli, un dienests deklarāciju pieņēma, nerada pieteicējai tiesisko paļāvību, ka dienests, likumā noteiktajā termiņā, veicot nodokļu kontroles pasākumus nevar nonākt pie cita secinājuma.

[22] Apkopojot spriedumā konstatēto, secināms, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu un 289.-291.pantu, tiesa

nosprieda

noraidīt /Persona A/ pieteikumu (reģ.Nr.7494) par Valsts ieņēmumu dienesta 2024.gada 16.augusta lēmuma Nr.31.3/22.10/2577 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnesis Māris Markovs