Lieta Nr.A420265715
Lietas arhīva Nr. AA43-0450-17/11
ECLI:LV:ADAT:2017:1128.A420265715.2.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017.gada 28.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnesis referents O.Priedītis,
tiesnese U.Mihailova un tiesnesis V.Poķis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 24.jūlija lēmuma Nr.22.10/L-29974 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 13.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde veica pieteicēja /pers. A/ daļēju iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par ienākumu no kapitāla pieauguma par 24/190 domājamo daļu no nekustamā īpašuma /adrese/, kadastra Nr./kadastra numurs/(turpmāk – nekustamais īpašums), atsavināšanas 2012.gadā.

Ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes 2014.gada 10.novembra lēmumu Nr.23.12/L-1100 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējam papildus nomaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 14 554,21 *euro*, nokavējuma nauda 4067,91 *euro* un soda nauda 4366,25 *euro*.

Pieteicējs sākotnējo lēmumu apstrīdēja.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 24.jūlija lēmumu Nr.22.10/L-29974 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk minēto.

[2.1] Datu atbilstības pārbaudes ietvaros dienestam nav tiesību pieprasīt no nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības attaisnojuma dokumentus. Tādējādi dienests pamatoti izbeidza datu atbilstības pārbaudi. Tā kā pieteicējs uz dienesta uzaicinājumu iesniegt deklarēto izdevumu attaisnojošus dokumentus atstāja bez ievērības, dienestam bija nepieciešams veikt darbības, lai iegūtu papildu informāciju par nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu. Tādējādi dienests pamatoti uzsāka pieteicēja nodokļu auditu.

[2.2] Pieteicēja īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu nostiprinātas saskaņā ar zemesgrāmatas nodaļas tiesneša 2007.gada 3.oktobra lēmumu. Pieteicējs atsavināja nekustamo īpašumu, pamatojoties uz 2012.gada 16.novembra līgumu. Nekustamais īpašums bija pieteicēja īpašumā ilgāk par 60 mēnešiem, bet tā adrese nebija pieteicēja deklarētās dzīvesvietas adrese.

[2.3] Pieteicēja izdevumos nav iekļaujami izdevumi par SIA „Arco Real Estate" starpniecības pakalpojumiem un nav konstatējami izdevumi par nekustamā īpašuma uzlabošanu un atjaunošanu.

[2.4] Pēc audita uzsākšanas nav iespējams labot vai anulēt iesniegto deklarāciju.

[3] Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicējs vērsās Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot to atcelt. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Pārsūdzētais lēmums pieņemts astoņus mēnešus pēc likumā noteiktā termiņa.

[3.2] Dienestam nebija tiesību izbeigt datu atbilstības pārbaudi un uzsākt nodokļu auditu.

[3.3] Nekustamais īpašums bija pieteicēja vienīgais īpašums un viņš izmantoja to dzīvošanai līdz tā atsavināšanai. Pieteicējs deklarēja dzīvesvietu citur, lai viņš būtu sasniedzams, jo pastkaste atradās ārpus īpašuma un pasta sūtījumi mēdza pazust.

[3.4] Dienests nav pieņēmis lēmumu par kļūdaini iesniegto deklarāciju.

[4] Administratīvā rajona tiesa ar 2016.gada 13.aprīļa spriedumu pieteikumu noraidīja.

Spriedums pamatots ar turpmāk norādītiem argumentiem.

[4.1] Termiņš pārsūdzētā lēmuma pieņemšanai bija nokavēts, taču šī procesuālā termiņa nokavējums nav ietekmējis

pārsūdzētā lēmuma saturu pēc būtības. Minētais nevar būt par pamatu lēmuma atcelšanai.

[4.2] Informācija, kas tika iegūta par nekustamā īpašuma atsavināšanu, proti, pieteicēja iesniegtā deklarācija par ienākumu no kapitāla par 2012.gadu, un citi dienesta rīcībā esošie materiāli bija nepietiekoši, lai objektīvi noskaidrotu lietas apstākļus. Tā kā dienestam bija nepieciešama papildu informācija nodokļa aprēķināšanai, tas pamatoti izbeidza atbilstības pārbaudi un uzsāka nodokļu auditu.

[4.3] Tā kā pieteicējs atsavināja nekustamo īpašumu, kas viņa īpašumā bija ilgāk par 60 mēnešiem, bet vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai nebija viņa deklarētā dzīvesvieta, pieteicēja ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas pamatoti ietverts ar nodokli apliekamajā bāzē.

[4.4] Uz pieteicēja situāciju nav attiecināms likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas $34.^2$ punkts, jo minētā norma ir spēkā no 2014.gada 1.janvāra un šiem grozījumiem nav noteikts atpakaļejošs spēks. Pieteicēja ienākumi tiek aplikti ar nodokli, pamatojoties uz tiesību normām redakcijā, kas bija spēkā 2012.gada 4.decembrī, proti, brīdī, kad pieteicējs saņēma pirkuma maksu.

[4.5] No pieteicēja 2007.gada 19.septembra pirkuma līguma izriet, ka pieteicējs iegādājās nekustamo īpašumu par 8000 latiem. Sakarā ar tā iegādi pieteicējam radās izdevumi 219,16 lati. Secīgi pieteicēja izdevumi, kas saistīti ar nekustamā īpašuma iegādi, ir 8129,16 lati.

Pirkuma maksa, ko pieteicējs saņēma par nekustamā īpašuma atsavināšanu, pamatojoties uz 2012.gada 16.novembra pirkuma līgumu, ir 14 900 *euro*.

Dienests pamatoti noteicis budžetā maksājamo nodokli 14 474,79 latu apmērā. Tā kā pieteicējs, pamatojoties uz iesniegto deklarāciju, aprēķināja nodokli 4246 latus, tad dienests pamatoti no 14 474,79 latiem atskaitīja 4246 latus un noteica maksājamo nodokli 10 228,76 latu jeb 14 554,21 *euro* apmērā.

[4.6] Dienests pieteicēja izdevumos pamatoti nav iekļāvis summu, ko viņš samaksāja par starpniecības pakalpojumu SIA „Arco Real Estate", jo no līguma ar šo kapitālsabiedrību izriet, ka pieteicēja izdevumi maksājumam SIA „Arco Real Estate" ir saistīti nevis ar nekustamā īpašuma iegādi, bet ar pārdošanu. Likums neparedz šos pārdošanas izdevumus iekļaut izdevumos par nekustamā īpašuma iegādi, uzlabošanu vai atjaunošanu.

[4.7] Pieteicējs administratīvā procesa laikā nav iesniedzis tādus pierādījumus, no kuriem būtu iespējams konstatēt, cik lielu naudas summu pieteicējs ir ieguldījis strīdus nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā. Lietā esošie pierādījumi un liecinieka /pers. B/ liecības apraksta nekustamā īpašuma stāvokli pēc tam, kad to iegādājās pieteicējs, bet neapstiprina veikto uzlabojumu vērtību.

[4.8] Atbildi uz pieteicēja 2015.gada 20.janvāra iesniegumu par kļūdaini iesniegtās deklarācijas anulēšanu dienests sniedzis ar vēstuli Nr.8.73.2/37486. Līdz ar to pieteicēja arguments par to, ka dienests nav pieņēmis lēmumu par deklarācijas anulēšanu, nav pamatots.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 13.aprīļa spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minēto.

[5.1] Tā kā atsavinātais nekustamais īpašums bija pieteicēja faktiskā pamata dzīvesvieta, kur pieteicējs bija sasniedzams, tas dod pamatu piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktu, neskatoties uz to, ka pieteicējs tajā nebija deklarēts.

[5.2] Tiesa nepareizi konstatējusi, ka lietā nav pierādījumu, kas apstiprina nekustamajam īpašumam veikto uzlabojumu un ieguldījumu vērtību. No lietas materiāliem ir secināms, kādā stāvoklī pieteicējs iegādājās nekustamo īpašumu no /pers. B/. Kopsakarā ar sertificēta būvdarbu vadītāja /pers. C/ aprēķiniem par būves kapitālās rekonstrukcijas izmaksām 2007.gadā var konstatēt veikto uzlabojumu vērtību.

[6] Paskaidrojumā par pieteicēja apelācijas sūdzību dienests norāda, ka tā nav pamatota un ir noraidāma, papildus norādot, ka pieteicējs ne pieteikumā, ne apelācijas sūdzībā nav norādījis precīzu naudas summu, kas būtu uzskatāma par pieteicēja veikto ieguldījumu atsavinātajā nekustamajā īpašumā.

[7] Administratīvā apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304.pantu pirmo daļu, lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa noteic, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākas instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Pārbaudot Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 13.aprīļa sprieduma motivāciju, apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, līdz ar to apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta

ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, to neatkārtojot. Papildus par apelācijas sūdzībā izteiktajiem argumentiem apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10] Pieteicējs uzskata, ka dzīvesvietas deklarēšanas faktam nav izšķirošas nozīmes un pirmās instances tiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktu, jo likumdevēja mērķis ir bijis atbrīvot personu no iedzīvotāju ienākuma nodokļa, ja tiek atsavināta pamata dzīvesvieta.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta normas interpretāciju vairākkārt ir sniegusi arī Augstākā tiesa. Piemēram, Augstākās tiesas kopsēdē 2015.gada 30.martā taisītajā spriedumā lietā Nr.SKA-26/2015 norādīts, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta mērķis ir atbrīvot fizisko personu no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas pienākuma gadījumā, ja persona atsavina savu pamata dzīvesvietu (sk. *norādītā sprieduma 8.punktu*). Līdzīgas atziņas paustas arī pēc minētā kopsēdes sprieduma pieņemtajos Augstākās tiesas rīcības sēdes lēmumos (sk., *piemēram, Augstākās tiesas 2015.gada 2.aprīļa rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-676/2015 5.punktu*). Tātad, kā atzinusi Augstākā tiesa, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta normā paredzētā izņēmuma mērķis ir atbrīvot no nodokļa samaksas pienākuma personu, kas atsavina savu pamata dzīvesvietu, nesaistot to ar apsvērumiem par spekulatīva mērķa esību vai neesību. Izskatāmajā lietā nav strīda, ka pieteicējs strīdus nekustamajā īpašumā nekad nav bijis deklarēts, savukārt no Augstākās tiesas atziņām izriet, ka arī tad, ja personas faktiskā dzīvesvieta tomēr bija atsavinātajā nekustamajā īpašumā, tam nav juridiskas nozīmes, vērtējot personas nodokļa samaksas pienākumu, jo likumdevējs par juridiski nozīmīgu noteicis tieši dzīvesvietas deklarēšanas faktu.

Bez ievērības nav atstājams arī tas apstāklis, ka likumdevējs nosacījumus par īpašuma tiesību ilgumu vismaz 60 mēneši un deklarētā dzīvesvieta vismaz 12 mēneši kā tādus, kuriem izpildoties, ienākums, kas gūts atsavinot nekustamo īpašumu, netiek aplikts ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" iekļāva ar 2009.gada 1.decembra likuma grozījumiem, kas stājās spēkā 2010.gada 1.janvārī. Pieteicējs nekustamo īpašumu ieguva 2007.gadā, bet atsavināja 2012.gada 16.novembrī. Tātad pieteicējam, ja viņš vēlējās, lai nekustamā īpašuma domājamo daļu atsavināšanas rezultātā gūtais ienākums netiktu aplikts ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, nebija šķēršļu izpildīt likumā skaidri noteiktos priekšnoteikumus. Tas, ka pieteicējs pastkastītes attāluma līdz īpašuma dēļ (atbilstoši paša pieteicēja pirmās instances tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem) izvēlējās nedeklarēt dzīvesvietas adresi šajā īpašumā, ir viņa paša izvēle, ar kuras sekām pieteicējam bija jārēķinās.

[11] Pieteicējs nepiekrīt tam, ka nav iespējams noteikt veikto uzlabojumu vērtību pēc /pers. C/ sastādītā izmaksu aprēķina un /pers. B/ sniegtajām liecībām, ņemot vērā, kādā stāvoklī bija nekustamais īpašums tā iegādes brīdī.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^9$ panta $5.^1$ daļu kapitāla aktīvā veiktais ieguldījums kapitāla aktīva turēšanas laikā ir dokumentāri pierādāmi izdevumi, kas saistīti ar nekustamā īpašuma uzlabošanu un atjaunošanu, ja tie veikti pēc 1993.gada 31.decembra, un šie izdevumi nav atzīti nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības izmaksās ne pamatlīdzekļu nolietojuma veidā, ne kārtējos izdevumos. No normas izriet, ka kapitāla aktīva iegādes vērtībā nodokļu maksātājam ir tiesības iekļaut veiktos ieguldījumus nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā, bet izdevumi un to apmērs ir dokumentāri jāpierāda.

Apgabaltiesa norāda, ka attiecīgā laika posma būvniecības izmaksu aprēķins jeb tāme, ja tai nav pievienoti pārbaudāmi samaksu apliecinoši dokumenti, pati par sevi nepierāda, ka pieteicējs faktiski būtu veicis samaksu par tāmē norādītajām pozīcijām. Tāme var liecināt par to, ka, iespējams, kāds būvdarbu veicējs varētu par norādīto summu veikt konkrētus būvdarbus, bet pieteicēja izdevumu apmēru tā nepierāda. Tāpat jānorāda, ka dokumentāri pierādāmus konkrētus izdevumus nevar pierādīt ar personas liecību. Konkrēti izdevumi, ko pareizi norādījusi arī pirmās instances tiesa, ir dokumentāri pierādāmi fakti, un apgabaltiesai nav pamata atzīt par ticamiem un pierādītiem konkrētus izdevumus tikai uz personu paskaidrojumu vai liecību pamata, kā arī tāda veida dokumentu pamata, kas tieši neapliecina samaksas faktu, tostarp uz tāmju vai aprēķinu pamata. Izdevumu pierādīšanas pienākums ir tam, kurš šādu izdevumu esamību apgalvo, līdz ar ko pieteicēja atsaukšanās uz to, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 4.punktā noteiktais pienākums nodokļu aprēķinu pareizības pierādīšanai uzglabāt finansiālās un saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinošus attaisnojuma dokumentus un citus darbību apliecinošus dokumentus vismaz piecus gadus ir attiecināms tikai uz saimnieciskās darbības veicējiem, ir nepamatota. Nodokļu lietās tieši privātpersonai pašai vislabāk ir zināmi fakti par tās ienākumiem, izdevumiem un citiem nozīmīgiem apstākļiem. Tādēļ nodokļu maksātājam ir svarīgi līdzdarboties pierādījumu savākšanā (sk. *Augstākās tiesas 2016.gada 19.februāra sprieduma Nr.SKA-43/2016 9.punktu*). Turklāt neviena norma nenoteic, ka dokumenti pēc kāda laika ir jāiznīcina. Pašas personas ziņā ir tas, vai saglabāt attaisnojuma dokumentus ilgākā laika posmā vai nē. Taču, ja personai ar attaisnojuma dokumentiem ir jāpierāda savi izdevumi, tad tā nevar atsaukties, ka tai šādus dokumentus saglabāt un iesniegt kā pierādījumus nebija pienākuma.

Turklāt apgabaltiesa ar 2017.gada 7.septembra vēstuli aicināja pieteicēju sniegt informāciju un pierādījumus par to, kas nekustamajā īpašumā veica būvdarbus, norādot uzņēmuma nosaukumu vai fiziskas personas vārdu un uzvārdu, kādā veidā tika veikti norēķini par iepriekš minētajiem būvdarbiem, kā arī to, kāda bija pieteicēja finanšu līdzekļu izcelsme, lai nekustamajā īpašumā ieguldītu tādus naudas līdzekļus, kā norādīts /pers. C/ sastādītajā izmaksu aprēķinā. Tāpat tika pieprasīts sniegt informāciju un pierādījumus par to, vai pieteicējs, ievērojot viņa paša paskaidrojumus par būvdarbu veikšanu, saskaņā ar Būvniecības likuma 20.pantu noslēdza civiltiesiskās atbildības apdrošināšanas līgumu par būvdarbiem nekustamajā īpašumā.

Pieteicējs, atbildot uz apgabaltiesas pieprasījumu, nekāda veida informāciju vai pierādījumus neiesniedza, vien

norādīja, ka viņa rīcībā nekādu pierādījumu nav, ar būvdarbus veikušajām personām neesot iespējams sazināties. Objektīvu pamatu, kāpēc attaisnojuma dokumentu pieteicējam nav, viņš nav norādījis. Savukārt Salacgrīvas novada būvvalde, atbildot uz apgabaltiesas 2017.gada 7.septembra pieprasījumu sniegt informāciju par to, vai pieteicējs ir vērsies būvvaldē saistībā ar būvdarbu veikšanu nekustamajā īpašumā, informēja, ka pieteicējs būvvaldē nav vērsies.

Ievērojot to, ka tieši pats nodokļu maksātājs vislabāk zina, kādus darījumus ir veicis un kādi pierādījumi to apstiprina, tostarp, kādi dokumenti apliecina izdevumus, un to, ka pieteicējs šādus pierādījumus nav iesniedzis, apgabaltiesa nekonstatē tādus pieteicēja ieguldījumus nekustamajā īpašumā, kurus viņš būtu dokumentāri un ticami pierādījis.

[12] Attiecībā uz pieteicēja lūgumu vērtēt, vai konkrētajā lietā ir piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.^{1} punkts, administratīvā apgabaltiesa paskaidro, ka Satversmes tiesa ir paudusi atziņu, ka vispārīgais princips ir tāds, ka personas ienākumi tiek aplikti ar nodokli, kas ir spēkā šo ienākumu gūšanas laikā (sk. *Satversmes tiesas 2010.gada 6.decembra sprieduma Nr.2010-25-01 10.3.apakšpunktu*). Izskatāmajā lietā pieteicēja ienākumi tiek aplikti ar nodokli, pamatojoties uz tiesību normām redakcijā, kas bija spēkā 2012.gada 4.decembrī.

Vienlaikus Augtākā tiesa ir atzinusi, ka likuma normas jaunās redakcijas attiecināšana uz pagājušo laika periodu (attiecināšana uz darījumiem, no kuriem ienākumi gūti līdz grozījumu spēkā stāšanās dienai) daļu nodokļu maksātāju varētu nostādīt priviliģētākā stāvoklī nekā tos nodokļu maksātājus, kas godprātīgi izpildīja attiecīgajā laika posmā spēkā esošās likuma normas. Šajā gadījumā jāņem vērā vispārējais taisnīguma princips, kas prasa, lai personas, kuras neievēro likumu, netiktu nostādītas priviliģētākā stāvoklī nekā tās, kuras likuma normas ievēroja (sk. *Augstākās tiesas 2006.gada 14.februāra sprieduma Nr.SKA-23/2006 13.punktu*).

Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" nav ietverta norāde, ka „Grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"" (9.pants papildināts ar 33.^{1} un 34.^{2} punktu), kas spēkā stājās 2014.gada 1.janvārī, būtu piešķirts atpakaļvērsts spēks vai jebkāda cita norāde, ka minētie grozījumi būtu attiecināmi uz darījumiem, kas notikuši pirms 2014.gada 1.janvāra.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nolēma

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 24.jūlija lēmuma Nr.22.10/L-29974 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamentā mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, kasācijas sūdzību iesniedzot Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnesis referents O.Priedītis

Tiesnese U.Mihailova

Tiesnesis V.Poķis