Lietas arhīva Nr. A42-01027-21
ECLI:LV:ADRJLTN:2021:0527.A420279120.2.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
LIEPĀJAS TIESU NAMS

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Liepājā 2021.gada 27.maijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese S.Blūma,

piedaloties pieteicējam /pers. D/, kā arī atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pārstāvim /pers. E/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. D/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 20.novembra lēmuma Nr.31.1-22.10/4867 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu pārvaldes iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļa veica pieteicēja /pers. D/ datu atbilstības pārbaudi un konstatēja, ka pieteicējs 2019.gada 11.aprīlī atsavināja nekustamo īpašumu /adrese/ (turpmāk – nekustamais īpašums) par 45 000 *euro*.

Gūto ienākumu no minētā nekustamā īpašuma atsavināšanas pieteicējs nenodeklarēja, tāpēc pieteicējam ar Elektroniskās deklarēšanas sistēmas (turpmāk – EDS) starpniecību 2020.gada 24.jūlijā tika nosūtīts paziņojums Nr.31.1-8.56/NP/112556, informējot par datu atbilstības pārbaudē konstatēto un lūdza līdz 2020.gada 27.augustam iesniegt deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma no minētā nekustamā īpašuma atsavināšanas, kā arī iesniegt rakstisku paskaidrojumu par ieguldījumiem kapitāla aktīvos.

Ņemot vērā pieteicēja atbildi un iesniegtos dokumentus, datu atbilstības pārbaudes rezultātā Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu pārvaldes iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļas vadītāja 2020.gada 24.septembrī pieņēma lēmumu Nr.31.1-8.56/NP/144932 (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteica iedzīvotāju ienākuma nodokli 7340,08 *euro* un nokavējuma naudu 1344,84 *euro*.

Pieteicējs sākotnējam lēmumam nepiekrita un apstrīdēja to Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektorei.

Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektore 2020.gada 20.novembrī pieņēma lēmumu Nr.31.1-22.10/4867 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējo lēmumu atstāt negrozītu.

Pārsūdzētais lēmums pamatots ar šādiem argumentiem.

[1.1] Pieteicēja gūtajam ienākumam no nekustamā īpašuma atsavināšanas nav piemērojams atbrīvojums no iedzīvotāju ienākuma nodokļa, jo normatīvie akti precīzi izskaidro, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas tikai tajā gadījumā, ja vienlaicīgi izpildās abi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktie kritēriji. Turklāt 12 mēnešu periods, kad nodokļu maksātāja deklarētajai dzīvesvietai jābūt atsavinātajā nekustamajā īpašumā, lai piemērotu iedzīvotāju ienākuma nodokļa atbrīvojumu, ir pēdējo 60 mēnešu laikā līdz tā atsavināšanai, nevis jebkuri 12 mēneši no nekustamā īpašuma iegādes līdz atsavināšanas brīdim.

[1.2] Pieteicējs nekustamajā īpašumā dzīvesvietu bija deklarējis no 2004.gada 7.jūlija līdz 2013.gada 8.aprīlim, t.i., vairāk kā 60 mēnešus pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas 2019.gada 11.aprīlī, tāpēc pieteicējam ir pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli, jo gūtajam ienākumam nav piemērojams likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteiktais iedzīvotāju ienākuma nodokļa atbrīvojums.

[1.3] Nav izšķirošas nozīmes, ka nekustamais īpašums pirms tā atsavināšanas bija pieteicēja faktiskā dzīvesvieta, jo likums attiecībā uz nodokļa maksāšanas pienākumu ir skaidri noteicis tieši deklarēšanas faktu par juridiski nozīmīgu.

[1.4] Pieteicējs pārbaudes laikā iesniedza dokumentus un fotoattēlus, kas pieteicēja ieskatā apliecina veiktos ieguldījumus nekustamajā īpašumā. Valsts ieņēmumu dienests neapšauba pieteicēja veiktos ieguldījumus un uzlabojumus atsavinātajā nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā, tomēr dokumentāru pierādījumu trūkums liedz noteikt veikto ieguldījumu apmēru. SIA „Latio" 2004.gada 11.novembra novērtējums par nekustamā īpašuma stāvokli 2004.gadā, fotoattēli, AS „Latvijas Krājbanka" 2004.gada 15.novembra aizdevuma līgums un 2006.gada 27.janvāra hipotekārā aizdevuma līgums neapliecina pieteicēja izdevumus un ieguldījumus atsavinātajā nekustamajā īpašumā.

[1.5] Attiecībā uz pieteicēja iebildumiem par nodokļa administrācijas atteikumu pieņemt izpildei 2020.gada 5.oktobrī iesniegto deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma, pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka atbilstoši normatīvajiem aktiem un 2020.gada 24.jūlija paziņojumam Nr.31.1-8.56/NP/112556 deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma no nekustamā īpašuma atsavināšanas pieteicējam vajadzēja iesniegt līdz 2020.gada 27.augustam. Atbildot uz minēto paziņojumu, pieteicējs 2020.gada 27.augustā iesniedza nodokļu administrācijā iesniegumu ar dokumentu kopijām, kas pieteicēja ieskatā apliecina veiktos ieguldījumus nekustamajā īpašumā, bet deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma neiesniedza. Savukārt

2020.gada 17.septembrī iesniegtā 2019.gada kapitāla pieauguma ienākuma precizēšanas deklarācija nav paredzēta ienākumu deklarēšanai konkrētajā gadījumā. 2020.gada 5.oktobrī iesniegtā deklarācija par ienākumu no kapitāla pieauguma netika pieņemta izpildei, jo bija beidzies likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 5.[1]daļā noteiktais deklarācijas precizējumu iesniegšanas termiņš un tā iesniegta pēc apstrīdētā lēmuma.

[2] Pieteikumā par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu norādīti šādi argumenti.

[2.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta mērķis ir nošķirt sava nekustamā īpašuma pārdošanu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas notiek ar spekulatīvu mērķi. Nekustamais īpašums /adrese/, nav iegādāts un pārdots ar spekulatīvu mērķi, bet bija pieteicēja un viņa ģimenes mājoklis.

Konkrētajā gadījumā izpildās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā norādītie priekšnosacījumi, lai gūtais ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas tiktu atbrīvots no iedzīvotāju ienākuma nodokļa, proti, atsavinātais īpašums ir bijis pieteicēja īpašumā ilgāk par 60 mēnešiem un pieteicēja deklarētā dzīvesvieta atsavinātajā īpašumā bija no 2004.gada 7.jūlija līdz 2013.gada 8.aprīlim, t.i. ilgāk par 12 mēnešiem pēc kārtas, turklāt nekustamais īpašums faktiski bija pieteicēja dzīvesvieta līdz atsavināšanas brīdim, kas ir 14 gadi pieci mēneši trīs dienas.

[2.2] Pat, ja nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā pieteicējam būtu jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis no kapitāla pieauguma, Valsts ieņēmumu dienests nav ņēmis vērā izdevumus, kas attiecināmi uz kapitāla pieauguma apmēru. Nekustamā īpašuma remontam tika izsniegti un šim mērķim izmantoti divu aizdevuma līgumu rezultātā aizdotie naudas līdzekļi. No Valsts ieņēmumu dienestam iesniegtajiem fotoattēliem ir redzams īpašuma stāvoklis iegādes brīdī un tā atsavināšanas brīdī, no kā ir secināms, ka saņemtie aizņēmumi ir izmantoti atbilstoši aizdevumu līgumos minētajiem noteikumiem. Arī aizdevējiestāde nevienu brīdi nav apšaubījusi šo līgumu izpildi. Nekustamā īpašuma vērtības pieaugums liecina, ka piešķirtie līdzekļi ir izmantoti tam paredzētajiem mērķiem.

[2.3] Pieteicējs norāda, ka neviena likumu norma nenosaka termiņu samaksu apliecinošu dokumentu glabāšanai un saskaņā ar likumu „Par grāmatvedību" attaisnojuma dokumentu glabāšanas laiks ir pieci gadi. Pieteicējs kļūdas dēļ 2020.gada 17.septembrī iesniedzis Gada kapitāla pieauguma ienākuma precizēšanas deklarāciju – GD veidlapu. Ņemot vērā, ka 2020.gada 9.septembra paziņojumā nebija norādīts noteikts dienu skaits DK veidlapas iesniegšanai, 2020.gada 5.oktobrī pieteicējs iesniedzis DK veidlapu. Tādējādi 2020.gada 5.oktobrī iesniegtā DK veidlapa ir ņemama vērā.

[3] Paskaidrojumā tiesai Valsts ieņēmumu dienests lūdz noraidīt pieteikumu kā nepamatotu, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem argumentiem. Papildus Valsts ieņēmumu dienesta norāda turpmāk minēto.

[3.1] Atsavinātais nekustamais īpašums nav bijis pieteicēja vienīgais nekustamais īpašums uz tā atsavināšanas brīdi un līdz atsavināšanas brīdim pieteicējs tajā nav bijis deklarēts 12 mēnešus (minētajā 60 mēnešu periodā), tādējādi pieteicēja gūto ienākumu nevar uzskatīt par ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamu ienākumu.

[3.2] Fakts, ka nekustamā īpašuma remontam tika piešķirts aizdevums, pierāda tikai līdzekļu esību, bet nepierāda to izlietojuma apmēru un atbilstību mērķim, kādam attiecīgais aizdevums tika piešķirts. Tādējādi piešķirtais kredīts vai kredīta aizdevuma atmaksa neapliecina pieteicēja ieguldīto līdzekļu apmēru, kas nepieciešams nodokļa aprēķina vajadzībām. Iegādes vērtībā tiek iekļauta nekustamā īpašuma iegādes cena, izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu, kā arī dokumentāri pierādāmu veikto ieguldījumu vērtība nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā. Dokumentus, kas apliecina ieguldījumu vērtību nekustamā īpašuma atjaunošanas darbos, pieteicējs nav iesniedzis. Pieteicējs ir vienīgais, kurš var zināt, kādi tieši ieguldījumi veikti, un attiecīgi nodrošināt ar šo ieguldījumu veikšanu apliecinošos dokumentus. Ja nodokļu maksātājs, iesniedzot Valsts ieņēmumu dienestā dokumentus, norāda konkrētu izdevumu summu, kas saistīta ar nekustamā īpašuma iegūšanu un tā turēšanas laikā veiktajiem ieguldījumiem, tad izdevumu pierādīšanas pienākums ir tam, kurš par šādu izdevumu esību apgalvo.

[4] Tiesas sēdē pieteicējs pieteikumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā ietverto argumentāciju.

Iestādes pārstāvis pieteikumu neatzina.

Motīvu daļa

[5] Tiesa, noklausoties lietas dalībnieku paskaidrojumus, izvērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, atzīst, ka pieteikums nav pamatots.

[6] No 2004.gada 3.novembrī noslēgtā pirkuma līguma Nr.20050a konstatējams, ka pieteicējs nekustamo īpašumu iegādājās par Ls 2323,44 (*lietas 78.lapa*). Pieteicēja īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu zemesgrāmatā nostiprinātas 2004.gada 8.novembrī (*lietas 79.lapa*). No lietas materiāliem izriet, ka nekustamajā īpašumā pieteicēja deklarētā dzīvesvieta bijusi no 2004.gada 7.jūlija līdz 2013.gada 8.aprīlim (*lietas 44.lapa*). Savukārt 2019.gada 11.aprīlī pieteicējs noslēdzis pirkuma līgumu, saskaņā ar kuru atsavināja nekustamo īpašumu par 45 000 *euro* (*lietas 38.-42.lapa*).

Par šiem apstākļiem lietā strīda nav. Lietā strīds ir par to, vai pieteicējam ir pienākums

maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtā kapitāla pieauguma. Ja šāds pienākums pieteicējam ir, vai Valsts ieņēmuma dienesta aprēķinātais un iemaksai valsts budžetā noteiktais iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmērs ir pamatots.

[7] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punkts noteic, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti arī ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi. Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkts noteic, ka 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).

No minētajām tiesību normām ir secināms vispārējais nosacījums, ka par ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Tomēr likumdevējs šim vispārējam nosacījumam ir noteicis izņēmumu, proti, ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, 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), iedzīvotāju ienākuma nodokli nav jāmaksā.

2013.gada 6.novembra grozījumu likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", kas spēkā stājās 2014.gada 1.janvārī, anotācijā par 9.panta pirmās daļas 33.punktā minētajiem kritērijiem norādīts, ka minētie kritēriji likumā ietverti ar mērķi, lai nošķirtu sava nekustamā īpašuma pārdošanu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas notiek ar spekulatīvu mērķi (taču nav kvalificējams kā saimnieciskā darbība). Tomēr, piemērojot minēto normu 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). Ir arī gadījumi, kad fiziskā persona nevar izpildīt 60 mēnešu īpašumtiesību kritēriju, lai gan tas bieži ir fiziskās personas vienīgais nekustamais īpašums (piemēram, bērni manto vecāku īpašumus un agrāk ir dzīvojuši kopā ar vecākiem), un šis īpašums ir fiziskās personas deklarētā dzīvesvieta ne tikai obligātos 12 mēnešus pēdējo 60 mēnešu laikā, bet praktiski visus pēdējos gadus. Tādēļ grozījumu mērķis ir arī turpmāk saglabāt likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktā ietvertos kritērijus (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)), kuriem izpildoties fiziskās personas ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas netiek aplikts ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (sk. http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A941C6E56C49A67DC2257BF70047C61C?OpenDocument).

Savukārt noteikumu Nr.899 45.punkts noteic, 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.

Ievērojot minēto, secināms, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta noteiktā izņēmuma mērķis ir nošķirt sava nekustamā īpašuma pārdošanu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas notiek ar spekulatīvu mērķi. Tomēr ar sava nekustamā īpašuma pārdošanu likumdevējs nav domājis jebkuru fiziskai personai piederošu nekustamo īpašumu, bet gan tādu nekustamo īpašumu, kas kalpojis par tās pamata dzīvesvietu. Tādēļ ir noteikti divi obligāti kritēriji konkrētā izņēmuma konstatēšanai, proti: 1) atsavinātajam nekustamajam īpašumam ir jābūt maksātāja īpašumā ilgāk par 60 mēnešiem; 2) vismaz 12 mēnešus pēc kārtas (minētajā 60 mēnešu periodā) līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai atsavinātajam nekustamajam īpašumam ir jābūt personas deklarētajai dzīvesvietai (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese). Tātad otrais kritērijs noteic, ka 12 mēnešiem pēc kārtas, kad nekustamajam īpašumam ir jābūt personas deklarētajai dzīvesvietai, ir jābūt 60 mēnešu periodā līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai, nevis 60 mēnešu periodā pēc tā reģistrēšanas zemesgrāmatā.

Senāts, interpretējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktu, ir atzinis, ka dzīvesvietas deklarēšanas kritērijs uzrāda likumdevēja mērķi atbrīvojumu attiecināt uz īpašumu, kas ir personas pamata dzīvesvieta (*Senāta 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-26/2015 (A420521111) 8.punkts*). Tāpat Senāts, interpretējot strīdus normu, arī atzinis, ka radītā tiesiskā regulējuma sistēma par ienākumu no nekustamā īpašuma pārdošanas aplikšanas ar nodokli principā pilnībā neizslēdz gadījumus, kad nodoklis ir maksājams arī tad, ja pārdots savs mājoklis. Tādējādi arī gadījumos, kad nav konstatējama īpašuma pārdošana peļņas nolūkā vai īpašuma kā finanšu ieguldījuma pārdošana, bet arī neizpildās noteiktie kritēriji (par piederības ilgumu un dzīves vietas deklarēšanu), iestājas pienākums maksāt nodokli (*Senāta 2017.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-253/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1228.A420271214.1.S) 6.punkts*).

[8] Konkrētajā gadījumā pieteicējs 2019.gada 11.aprīlī ir atsavinājis nekustamo īpašumu, kas ilgāk par 60 mēnešiem bijis viņa īpašumā, tomēr tas vismaz 12 mēnešus 60 mēnešu periodā līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai nav bijis pieteicēja deklarētā dzīvesvieta. Tādējādi nekustamā īpašuma atsavināšanas gadījumā neizpildās otrais likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktā izņēmuma kritērijs. Tāpat neizpildās ne likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.^{1}punktā noteiktais izņēmums, kad nav nepieciešams konstatēt deklarēto dzīvesvietu, bet gan to, ka pēdējos 60 mēnešus līdz nekustamā īpašuma atsavināšanas dienai tas bijis maksātāja vienīgais nekustamais īpašums, ne arī minētā likuma 9.panta 34.^{2}punktā noteiktais izņēmums, jo atbilstoši zemesgrāmatas datiem pieteicēja īpašumā no 2014.gada 17.septembra ir īpašums /adrese/, un no 2018.gada 22.maija īpašums /adrese/.

Līdz ar to pieteicēja gadījumā nav konstatējams ne likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā, ne 33.^{1}punktā, ne arī 34.^{2}punktā noteiktais izņēmums un viņam par ienākumiem (kapitāla pieaugumu) no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

[9] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmā daļa noteic, ka kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā. Saskaņā ar minētā panta piekto un 5.^{1}daļu kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu: valsts nodeva par darījuma noformēšanu, valsts nodeva lietā par apstiprināšanu mantojuma tiesībās vai lietā par pēdējās gribas rīkojuma akta vai mantojuma līguma stāšanos likumīgā spēkā, valsts nodeva par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā, komisijas nauda un citi līdzīgi izdevumi. Veiktais ieguldījums nekustamajā īpašumā tā 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 likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta piektās un 5.^{1}daļas izriet, ka kapitāla aktīva iegādes vērtībā nodokļu maksātājam ir tiesības iekļaut veiktos ieguldījumus nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā, bet tas ir dokumentāri pierādāms.

Kā konstatējams no sākotnējā lēmumā norādītā, Valsts ieņēmumu dienests uz izdevumiem attiecināja 8299,62 *euro* (*lietas 144.lapa*), savukārt uz izdevumiem neattiecināja pieteicēja iesniegto SIA „Latio" 2004.gada 11.novembra nekustamā īpašuma novērtējumu par nekustamā īpašuma stāvokli 2004.gadā (*lietas 80.-92.lapa*), AS „Latvijas Krājbanka" 2004.gada 15.novembra aizdevuma līgumu Nr.LP00-04-H-075 par 9000 Ls aizdevumu ar mērķi nekustamā īpašuma remontam (*lietas 93.-95.lapa*), un AS „Latvijas Krājbanka" 2006.gada 27.janvāra hipotekārā aizdevuma līgumu Nr.LP00-06-H-016 par 17 600 *euro* aizdevumu ar mērķi nekustamā īpašuma remonts un hipotekārā aizdevuma Nr.LP00-04-H-075 refinansēšana (*lietas 96.-100.lapa*), kā arī fotoattēlus (*lietas 101.-114.lapa*).

Izvērtējot minēto informāciju, kuru pieteicējs iesniedza, lai pierādītu ieguldījumus kapitāla aktīvos, tiesa atzīst par pareizu Valsts ieņēmumu dienesta izdarīto secinājumu, ka lietā nav pietiekamu un attiecināmu pierādījumu, kas apstiprinātu tiešu pieteicēja izdevumu esību un to saistību ar nekustamo īpašumu /adrese/, kā arī nav konstatējams konkrēts ieguldījumu apmērs attiecīgā nekustamā īpašuma uzlabošanai.

Tiesa norāda, ka no SIA „Latio" 2004.gada 11.novembra novērtējuma par nekustamā īpašuma stāvokli 2004.gadā nav konstatējams, vai dzīvoklī ir veikts remonts un kādā apmērā. Minētais novērtējums neapliecina pieteicēja maksājumus par veiktajiem remontdarbiem atsavinātajā nekustamajā īpašumā.

No lietā esošajām fotokopijām ir iespējams gūt priekšstatu par dzīvokļa stāvokli, tomēr tās nevar kalpot par pierādījumu konkrētam ieguldījumu apmēram. Valsts ieņēmumu dienests pamatoti norāda, ka minētās fotokopijas nav iespējams identificēt ar atsavināto nekustamo īpašumu.

No aizdevuma līgumiem konstatējams, ka pieteicējam aizdevumi izsniegti nekustamā īpašuma remontam un aizdevumu saistības nodrošinātas ar hipotēku uz atsavināto nekustamo īpašumu. Tas apliecina, ka pieteicējs 2004. un 2006.gadā saņēma naudas līdzekļus, kurus bija plānots izlietot atsavinātā nekustamā īpašuma remontam. Tomēr lietā nav neviena dokumentāra pierādījuma par piešķirto kredītlīdzekļu faktisko izlietojumu atbilstoši līgumos paredzētajam mērķim. Pieteicēja iesniegtie aizdevuma līgumi apliecina faktu, ka iesniedzēja rīcībā bija finanšu līdzekļi, bet to izlietojums konkrētajā gadījumā nav zināms.

AS „Latvijas Krājbanka" 2004.gada 15.novembra aizdevuma līgumā norādīts, ka aizdevums piešķirts nekustamā īpašuma remontam atbilstoši iesniegtajai remontdarbu tāmei. Minēto tāmi pieteicējs nav iesniedzis, un arī tāme pati par sevi nepierāda, ka samaksa par tāmē norādītajām pozīcijām

faktiski ir veikta. Tāme ir būvniecības nozares speciālistu sastādīts būvprojekta īstenošanai paredzamās būvniecības izmaksas aprēķins. Līdz ar to tāme liecina par to, ka, iespējams, ir piedāvāts par konkrētu summu veikt konkrētus būvdarbus. Tāmes var būt daudz un dažādas no viena vai vairākiem pakalpojumu sniedzējiem, paredzot iespēju izvēlēties vai atteikties no pakalpojuma, tāmi iespējams grozīt. Tādēļ arī tāme bez citiem pierādījumiem (noslēgta līguma par pakalpojumu sniegšanu un maksājuma veikšanu apliecinošiem dokumentiem) nevarētu būt pierādījums, lai attaisnotu it kā veiktās izmaksas.

Piešķirto kredītlīdzekļu faktisko izlietojumu varētu apliecināt, piemēram, remontdarbu veicēju līgumi, akti par darbu izpildi, maksājumu dokumenti par celtniecības pakalpojumiem un materiālu iegādi un citi dokumenti. Pieteicējs tiesai iesniedza logu nomaiņas un lodžiju aizstiklošanas pasi un SIA „Montāžnieks D" cenu piedāvājumu logu nomaiņai (*lietas 150.-154.lapa*), tomēr arī no tiem nav konstatējams nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu apmērs. Turklāt pieteicējs tiesas sēdē paskaidroja, ka SIA „Montāžnieks D" piedāvāto cenu salīdzināja un neatceras, kāds uzņēmums veica logu nomaiņu nekustamā īpašumā.

Ievērojot iepriekš norādīto, tiesa atzīst, ka dokumentāru pierādījumu trūkums liedz noteikt veikto ieguldījumu apmēru. Pieteicējs ir vienīgais, kurš var zināt, kādi tieši ieguldījumi veikti, un attiecīgi nodrošināt ar šo ieguldījumu veikšanu apliecinošos dokumentus. Tiesai nav pamata atzīt par ticamiem un pierādītiem izdevumus tikai uz personu paskaidrojumu pamata, kā arī tāda veida dokumentu pamata, kas tieši neapliecina samaksas faktu. Pieteicēja pienākums ir sniegt detalizētu paskaidrojumu par veiktajiem uzlabojumiem, tomēr pieteicējs tikai vispārīgi norādījis uz nekustamajā īpašumā veiktajiem remontdarbiem. Izdevumu pierādīšanas pienākums ir tam, kurš šādu izdevumu esamību apgalvo. Nav šaubu, ka, lai veiktu dzīvokļa remontu, ir jāveic remontdarbi, iekšējās apdares un jāiegulda naudas līdzekļi, tomēr personai jāspēj pierādīt konkrētu izdevumu esību un apjomu. Piemēram, dzīvokļa remontam nepieciešamos darbus var veikt arī pats īpašnieks un šādā gadījumā naudu remontdarbu veikšanai (izņemot remontdarbiem nepieciešamo materiālu iegādi) ieguldīt nav nepieciešams.

Pieteicējs norāda, ka neviena likumu norma nenosaka termiņu samaksu apliecinošu dokumentu glabāšanai un saskaņā ar likumu „Par grāmatvedību" attaisnojuma dokumentu glabāšanas laiks ir pieci gadi.

Tiesa uzskata, ka pieteicējam nav pamata atsaukties uz likuma „Par grāmatvedību" 10.pantā noteikto, ka grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem glabāšanas laiks ir pieci gadi. Minētā norma nenoteic, ka dokumenti pēc kāda laika ir jāiznīcina un neprezumē, ka tie ir iznīcināti nepārvaramas varas dēļ, bet ir vērsta uz to, ka personai ir jāspēj pierādīt nodokļu lielumu jebkurā brīdī noteiktā laika posmā. 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. Objektīvu pamatu, kāpēc attaisnojuma dokumentu pieteicējam nav, pieteicējs nav norādījis. Savukārt uz to, ka samaksu apliecinošie dokumenti tāpat nebūtu salasāmi izbalošanas dēļ, norādāms, ja persona šādu faktu ir jau sākotnēji zinājusi vai vēlāk pamanījusi, ka tās rīcībā esošie dokumenti sāk izbalot, tai ir iespēja savlaicīgi no tiem izgatavot kvalitatīvas un tiesību normās paredzētajā kārtībā apliecinātas kopijas, kuras var izmantot kā pierādījumus par izdevumu apjomu.

Apkopojot iepriekš konstatēto, tiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti atzina, ka nav objektīva pamata samazināt ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu atbilstoši SIA „Latio" nekustamā īpašuma novērtējumam, lietā iesniegtajiem aizdevuma līgumiem un fotoattēliem.

[10] Attiecībā uz pieteicēja norādīto, ka Valsts ieņēmumu dienestam bija jāņem vērā pieteicēja 2020.gada 5.oktobrī iesniegtā deklarācija par ienākumu no kapitāla pieauguma, tiesa norāda turpmāk minēto.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (*šeit un turpmāk tiesību normas likuma redakcijā, kas bija spēkā strīdus periodā*) 19.panta $5.^{3}$daļa noteica, ka 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 Valsts ieņēmumu dienestam vienreiz ceturksnī līdz ceturksnim sekojošā mēneša 15.datumam. Savukārt minētā panta trešā daļa noteica termiņus, kādos nodokļu maksātājs iemaksā budžetā aprēķināto nodokļa summu. Saskaņā ar šā likuma 19.panta $3.^{2}$daļu maksātājs iemaksā budžetā aprēķinātā nodokļa summu ne vēlāk kā 15 dienu laikā no šā panta $5.^{2}$ un $5.^{3}$daļā noteiktās deklarācijas par ienākumu no kapitāla iesniegšanas dienas.

Tātad nodokļu maksātājam ir pienākums noteiktā termiņā sastādīt gada ienākumu deklarāciju un deklarāciju par ienākumu no kapitāla, aprēķinot tajās maksājamo nodokļa summu, un noteiktā termiņā pēc deklarācijas iesniegšanas samaksāt aprēķināto summu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 6.punkts noteic, ka deklarācijas labojumus vai precizējumus var iesniegt, ja šajā laikā nav beidzies šā likuma 23.panta $5.^{1}$daļā noteiktais deklarācijas precizējumu iesniegšanas termiņš. Šā likuma 23.panta $5.^{1}$daļa paredz, ka datu atbilstības pārbaudi veic triju gadu laikā no normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa. Datu atbilstības pārbaudes laikā nodokļu vai informatīvajā deklarācijā konstatējot neatbilstības starp nodokļu maksātāja iesniegto informāciju un nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju, nodokļu administrācija par to informē nodokļu maksātāju, nosūtot paziņojumu par konstatētajām konkrētajām neatbilstībām ar uzaicinājumu 30 dienu laikā no paziņojuma saņemšanas dienas iesniegt nodokļu administrācijai nodokļu deklarācijas vai informatīvās deklarācijas precizējumu, vai konstatēto neatbilstību pamatotu izskaidrojumu. Ja nodokļu maksātājs noteiktajā termiņā nav novērsis paziņojumā norādītās neatbilstības, nodokļu administrācija pieņem lēmumu par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem, kurā veic budžetā maksājamo vai atmaksājamo summu pārrēķinu, nosaka par labu budžetam piedzenamo nodokļa summu (starpību starp maksātāja deklarēto un datu atbilstības izvērtēšanas rezultātā precizēto nodokļu summu) un aprēķina nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz datu atbilstības pārbaudes uzsākšanas dienai. Lēmumā papildus aprēķināto nodokļa summu un nokavējuma naudu nodokļu maksātājs iemaksā budžetā 30 dienu laikā no lēmuma saņemšanas dienas. Ja šajā termiņā nodokļu maksātājs neveic lēmumā norādītos maksājumus, nodokļu administrācija šā likuma 29.panta otrajā daļā noteikto nokavējuma naudu aprēķina ar nākamo dienu pēc šajā daļā noteiktā maksāšanas termiņa iestāšanās.

No lietas materiāliem redzams, ka 2020.gada 14.maijā Valsts ieņēmumu dienests nosūtīja pieteicējam aicinājumu līdz 2020.gada 22.maijam iesniegt pārskata perioda deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma un deklarēt ienākumus, kas gūti no nekustamā īpašuma atsavināšanas (*lietas 25.lapa*).

2020.gada 28.maijā pieteicējam nosūtīts atkārtots aicinājums līdz 2020.gada 4.jūnijam iesniegt pārskata perioda deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma un deklarēt ienākumus, kas gūti no nekustamā īpašuma atsavināšanas, norādot, ka uz pieteicēja gūto ienākumu nav attiecināmi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta nosacījumu un pieteicēja gūtais ienākums no nekustamā īpašuma pārdošanas ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (*lietas 27.lapa*).

2020.gada 24.jūlijā Valsts ieņēmumu dienests pieteicējam nosūtīja paziņojumu Nr.31.1-8.56/NP/112556, informējot par datu atbilstības pārbaudē konstatēto un lūdza līdz 2020.gada 27.augustam iesniegt deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma no minētā nekustamā īpašuma atsavināšanas, kā arī iesniegt rakstisku paskaidrojumu par ieguldījumiem kapitāla aktīvos (*lietas 28.-30.lapa*).

Pieteicējs, atbildot uz minēto paziņojumu, 2020.gada 27.augustā Valsts ieņēmumu dienestam iesniedza dokumentu kopijas par veiktajiem ieguldījumiem nekustamajā īpašumā, bet deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma neiesniedza.

2020.gada 9.septembrī pieteicējs atkārtoti tika aicināts iesniegt deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma.

2020.gada 17.septembrī pieteicējs Valsts ieņēmumu dienestā iesniedza Gada kapitāla pieauguma ienākuma precizēšanas deklarāciju, kurā deklarējis ienākumus 45 000 *euro* no nekustamā īpašuma atsavināšanas, norādot izdevumus, kas saistīti ar kapitāla aktīva iegādi (ar veiktajiem ieguldījumiem) 27 933,98 *euro* (*lietas 128.-129.lapa*).

Savukārt 2020.gada 5.oktobrī pieteicējs Valsts ieņēmumu dienestā iesniedzis pārskata perioda deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma, kurā deklarējis ienākumus 45 000 *euro* no nekustamā īpašuma atsavināšanas, norādot izdevumus, kas saistīti ar kapitāla aktīva iegādi (ar veiktajiem ieguldījumiem) 27 933,98 *euro* (*lietas 127.lapa*).

No minētā redzams, ka pieteicējs deklarāciju par ienākumu no kapitāla par nekustamā īpašuma atsavināšanu noteiktajā termiņā neiesniedza un neatbilstības, kas konstatētas datu atbilstības pārbaudē netika novērstas arī līdz sākotnējā lēmuma pieņemšanas brīdim. Tātad pieteicējam, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 5.[1]daļu, bija noteikts termiņš (2020.gada 27.augusts) deklarācijas par ienākumu no kapitāla iesniegšanai. Tas nozīmē, ka pēc šī datuma pieteicējs zaudēja tiesības iesniegt deklarāciju par ienākumu no kapitāla vai šīs deklarācijas labojumu vai precizējumu.

Ņemot vērā minēto, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti nepieņēma izpildei pieteicēja 2020.gada 5.oktobrī iesniegto deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma, jo bija beidzies deklarācijas precizējumu iesniegšanas termiņš un tā iesniegta pēc apstrīdētā lēmuma.

[11] Ņemot vērā minēto, tiesa atzīst pārsūdzēto lēmumu par tiesisku un pamatotu, bet pieteicēja pieteikumu par noraidāmu. Tiesa, pārbaudot Valsts ieņēmumu dienesta aprēķināto budžetā maksājamo summu, secina, ka aprēķini ir veikti pareizi saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 5.[1]daļā noteikto.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt /pers. D/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 20.novembra lēmuma Nr.31.1-22.10/4867 atcelšanu.

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

Tiesnese S.Blūma