ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420174318
Lietas arhīva Nr. AA43-0305-20/17
ECLI:LV:ADAT:2020:0403.A420174318.9.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 3.aprīlī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja Ilze Amona,

tiesneses Kristīne Kalvāne un Valda Zommere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 9.februāra lēmuma Nr.31.1–22.10/632 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 28.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) pieteicējam /pers. A/ veica datu atbilstības pārbaudi par nekustamā īpašuma /adrese A/ (kadastra Nr./numurs A/) 1/5 domājamās daļas (turpmāk – Nekustamais īpašums) atsavināšanu 2016.gada 4.novembrī. Ar dienesta Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļas vadītāja 2017.gada 31.augusta lēmumu Nr.31.1-8.56/229953 pieteicējam noteikts budžetā iemaksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis 12 491,88 *euro* un nokavējuma nauda 1317,89 *euro*. Pieteicējs šo lēmumu apstrīdēja.

Ar dienesta ģenerāldirektora 2018.gada 9.februāra lēmumu Nr.31.1-22.10/632 apstrīdētais lēmums atstāts negrozīts. Šajā lēmumā norādīts turpmāk minētais.

[1.1] Ar 2016.gada 4.novembra pirkuma līgumu pieteicējs atsavināja Nekustamo īpašumu par 92 000 *euro*, samaksu pieteicējs saņēma 2016.gada decembrī. Nekustamais īpašums pieteicēja īpašumā bija ilgāk par 60 mēnešiem, bet tā nebija viņa deklarētā dzīvesvieta 12 mēnešus pirms atsavināšanas līguma noslēgšanas. Atsavināšanas brīdī Nekustamais īpašums nebija vienīgais pieteicēja nekustamais īpašums. Tādēļ pieteicēja ienākumi no Nekustamā īpašuma atsavināšanas ir uzskatāmi par ienākumu no kapitāla pieauguma, kas apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktam.

[1.2] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^{9}$panta $5.^{1}$daļā noteiktā izriet, ka nodokļu maksātājs var atsaukties tikai uz tādiem ar nekustamā īpašuma iegūšanu, uzlabošanu un atjaunošanu saistītiem izdevumiem, kuriem ir

dokumentārs apliecinājums. Atbilstoši minētajai normai personai jāspēj iesniegt dokumentāri pierādījumi, kas apliecina ne vien nekustamā īpašuma uzlabošanu un atjaunošanu, bet ar to tieši saistītu izdevumu apmēru. Pieteicējs pārbaudei neiesniedza dokumentus, kas pierāda ar Nekustamā īpašuma uzlabošanu saistītos izdevumus, tāpēc dienests ņēma vērā tikai tam zināmos izdevumus.

[1.3] Pieteicējam izsniegtā aizdevuma līgumā norādītais aizdevuma izmantošanas mērķis pats par sevi neapstiprina aizdevuma faktisko izlietojumu Nekustamā īpašuma remontam un būvniecībai. Aizdevuma piešķiršanas fakts pierāda tikai līdzekļu esību, nevis to izlietojuma apmēru un atbilstību aizdevuma mērķim. Nosakot ieguldījumu apmēru, ir jāvērtē darījumus un norēķinus apliecinoši dokumenti. Tā kā pieteicējs nav iesniedzis dokumentus (piemēram, pirkuma čekus, rēķinus par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem), kas apliecina ieguldījumus, tad nav konstatējams, kāda aizdevuma daļa izmantota Nekustamā īpašuma remontam un būvniecībai.

[1.4] Pierādījumu par izdevumiem nekustamā īpašuma uzlabošanā un atjaunošanā iesniegšana nav nodokļu maksātāja pienākums, bet gan tiesības. Tādēļ paša nodokļu maksātāja ziņā un interesēs ir rūpēties par izdevumu apliecinošu dokumentu saglabāšanu un tiesību samazināt ar nodokli apliekamo ienākumu izmantošanu.

[1.5] Dienests neapšauba būvdarbu veikšanu Nekustamajā īpašumā. Tomēr bez dokumentāra apliecinājuma nav iespējams identificēt ieguldījumu apmēru. Nav pamata atzīt par ticamiem un pierādītiem izdevumus tikai uz personu paskaidrojumu pamata vai tādu dokumentu pamata, kas tieši neapliecina samaksas faktu.

[2] Pieteicējs dienesta ģenerāldirektora 2018.gada 9.februāra lēmumu Nr.31.1–22.10/632 pārsūdzēja tiesā, pieteikumā norādot turpmāk minēto.

[2.1] Pieteicējs Nekustamā īpašuma uzlabošanā ieguldīja 92 029,23 *euro*, to apstiprina pierādījumi. Tika veikti nepieciešamie ēkas iekšējās apdares darbi, veikti arī citi uzlabojumi, lai ēka būtu apdzīvojama. Nekustamā īpašuma vērtību ietekmē tā tehniskais stāvoklis.

[2.2] Ieguldījumus pierāda fotogrāfijas. Tajās redzams, ka iegādes brīdī Nekustamajā īpašumā nebija iespējams dzīvot. Ieguldījumus pierāda arī atskaite par Nekustamā īpašuma tirgus vērtību, kvīts, pieteicēja tēva /pers. B/ apliecinājums, aizdevuma (kredīta) līgums Nr.2007/3665/HK un būvdarbu veicēja 2018.gada 15.janvāra apliecinājums. Tajā apstiprināts, ka 2007.gada vasarā starp SIA „SISTĒMU EKSPERTS" un pieteicēju tika noslēgts būvniecības līgums par pieteicējam piederošās Nekustamā īpašuma ēkas rekonstrukcijas darbu veikšanu par 50 000 latu. Līdz ar to dienests nepamatoti norāda, ka pieteicējs pārbaudei neiesniedza dokumentus par izdevumiem saistībā ar Nekustamā īpašuma uzlabošanu. Lielākā daļa pieteicēja rīcībā esošo ar būvniecību saistīto dokumentu gāja bojā ugunsgrēkā SIA „MARK ARHITEKTI" birojā /adrese B/.

[2.3] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 4.punktu nodokļu maksātājam ir pienākums nodokļu aprēķinu pareizības pierādīšanai uzglabāt finansiālās un saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinošus attaisnojuma dokumentus un citus darbību apliecinošus dokumentus (tajā skaitā jebkādu elektronisku vai papīra dokumentu formā esošu informāciju, kas ietekmē nodokļu aprēķinu un nomaksu) līdz dienai, kad tie nepieciešami, lai izpildītu prasības par saimnieciskās un finansiālās darbības norises izsekojamību, bet ne mazāk kā piecus gadus.

Tādējādi dienestam bija jāpieņem ne tikai čeki un rēķini, bet arī citi pierādījumi. Būvdarbi Nekustamajā īpašumā tika uzsākti vairāk kā pirms pieciem gadiem, tātad daudzus maksājumu dokumentus nav iespējams iesniegt objektīvu apstākļu dēļ.

[2.4] Likums neaizliedz izmantot arī citus pierādīšanas līdzekļus. Pārsūdzētajā lēmumā nepamatoti šauri interpretēti jēdzieni „dokumenti" un „dokumentāri pierādāmi izdevumi", par vienīgo pierādīšanas līdzekli pieņemot tikai maksājuma dokumentu tā šaurākā nozīmē. Dienesta lēmums nav taisnīgs, jo no tā izriet, ka pārdotā ēka ir remontēta un labiekārtota par brīvu. Dienests pierādījumus neizvērtēja objektīvi.

[2.5] Pieteicēja dzīvesvieta Nekustamajā īpašumā bija deklarēta no 2016.gada 4.jūlija, bet faktiski viņš kopā ar ģimeni tur dzīvoja aptuveni no 2009.gada. Otrs pieteicējam piederošais nekustamais īpašums /nosaukums A/ atrodas Jēkabpils novadā, tas ir neapbūvēts zemesgabals. Dienests nepamatoti šos apstākļus neņēma vērā, tādējādi neievērojot privātpersonas tiesību ievērošanas un tiesību normu saprātīgas piemērošanas principu.

[3] Dienests paskaidrojumā par pieteikumu norāda turpmāk minēto.

[3.1] Saskaņā ar Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.889 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 46.punktā noteikto pieteicējam pēc Nekustamā īpašuma atsavināšanas bija jāiesniedz deklarācija par ienākumu no kapitāla pieauguma, jānorāda ar nodokli apliekamais ienākums un jāsamaksā nodoklis.

[3.2] Pieteicējs dienestam neiesniedza dokumentus, kas pierāda ar Nekustamā īpašuma uzlabošanu saistītos izdevumus. Tātad nav pierādīts Nekustamajā īpašumā veiktais ieguldījums.

[3.3] Atbilstoši Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" 8.[1] un 8.[2]punktā noteiktajam pieteicēja iesniegtās fotogrāfijas nav uzskatāmas par maksājumu apliecinošiem dokumentiem.

2007.gada 26.jūlija aizdevuma līgums Nr.2007/3665/HK pierāda tikai piešķirto naudas līdzekļu esību, nevis to izlietojumu un izlietojuma atbilstību aizdevuma mērķim.

/pers. B/ 2017.gada 3.oktobra apliecinājums, AS „SEB banka" 2006.gada 15.decembra maksājuma uzdevums Nr.328 un SIA „SISTĒMU EKSPERTS" bijušā valdes priekšsēdētāja /pers. C/ 2018.gada 15.janvāra apliecinājums nepierāda pieteicēja ieguldījumus Nekustamā īpašuma atjaunošanas darbos.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 28.jūnija spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedumā norādīts turpmāk minētais.

[4.1] Iedzīvotāju ienākuma nodoklis atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 4.punktam ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus. Tas sastāv arī no nodokļa par ienākumu no kapitāla, tostarp nodokļa no kapitāla pieauguma. Likuma 11.[9]panta pirmajā daļā paredzēts, ka kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā. Kapitāla aktīvu veidi ir uzskaitīti panta otrajā daļā. Starp tiem ir arī nekustamais īpašums (ieskaitot tā iegūšanas tiesības) (4.punkts). No minētā izriet, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā kapitāla pieauguma aprēķinā svarīgi ir trīs lielumi: kapitāla aktīva atsavināšanas cena, iegādes vērtība un tajā veikto ieguldījumu vērtība. Gadījumā, ja kapitāla aktīva pārdošanas vērtība ir lielāka nekā tā iegādes vērtība kopā ar veiktajiem ieguldījumiem, personai ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis no kapitāla pieauguma (*Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2019.gada 12.marta sprieduma Nr.SKA-41/2019 (lieta Nr.A420423414) 7.punkts*).

[4.2] Izskatāmajā lietā ar dienesta lēmumu pieteicējam nomaksai budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 12 491,88 *euro* un nokavējuma nauda 1317,89 *euro*. Atbilstoši Tiesu informācijas sistēmā pieejamiem zemesgrāmatas datiem pieteicējs 2016.gada 4.novembrī atsavināja Nekustamo īpašumu par 92 000 *euro*. Īpašumtiesības uz Nekustamo īpašumu uz pieteicēja vārda zemesgrāmatā nostiprinātas 2007.gada 17.aprīlī, bet laikā no 2016.gada 4.jūlija tā bija pieteicēja deklarētā dzīvesvieta. Līdz ar to līdz Nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdim 2016.gada 4.novembrī tā ir bijusi pieteicēja deklarētā dzīvesvietas adrese mazāk par 12 mēnešiem.

Lietā nav strīda, ka pieteicējs saskaņā ar 2016.gada 4.novembra pirkuma līgumu atsavināja Nekustamo īpašumu par 92 000 *euro* un samaksu par to saņēma 2016.gada decembrī. Lietā nav strīda, ka atsavinātais Nekustamais īpašums pieteicēja īpašumā bija ilgāk par 60 mēnešiem, tomēr tā nebija pieteicēja deklarētā dzīvesvietas adrese likumā noteiktos 12 mēnešus, kā arī Nekustamais īpašums tā atsavināšanas brīdī nebija pieteicēja vienīgais nekustamais īpašums.

Tādējādi lietā nav strīda, ka pieteicēja ienākumi no Nekustamā īpašuma atsavināšanas ir kvalificējami kā ienākumi no kapitāla pieauguma, kas atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktam ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, jo uz tiem neattiecas likuma 9.panta pirmās daļas 33. un 33.[1]punkta nosacījumi.

Tātad lietā strīds ir par to, vai ir konstatējami izdevumi, kas bija ieguldīti Nekustamā īpašuma uzlabošanā un atjaunošanā, kādā apmērā tie ir konstatējami un vai konkrētajā gadījumā tie ir atzīstami par iekļaujamiem Nekustamā īpašuma iegādes vērtībā saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.[9]panta 5.[1]daļu.

[4.3] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.[9]panta 5.[1]daļai personai ir jāspēj iesniegt dokumentārus pierādījumus, kas apstiprina ne vien nekustamā īpašuma uzlabošanas vai atjaunošanas faktu, bet ar to tieši saistītu izdevumu apmēru. Proti, lai personai būtu tiesības atsaukties uz konkrētajiem 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. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta otrajai daļai nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Lietā var tikt vērtēti dažādi pierādīšanas līdzekļi, kas apstiprina vai atspēko dokumentos fiksētās ziņas, taču ieguldījumu veikšanai kapitāla

aktīvā ir jābūt pierādītai konkrētas summas apmērā, lai to varētu izmantot kapitāla pieauguma aprēķināšanas formulā, kuru paredz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^9$panta pirmā daļa (*Senāta 2017.gada 23.janvāra lēmuma Nr.SKA-523/2017 (lieta Nr.A420494113) 4.punkts*). Aprēķinot pieteicēja gūto ienākumu no kapitāla pieauguma, ir nosakāmi tieši pieteicēja veiktie ieguldījumi nekustamajā īpašumā, jo tikai tie var ietekmēt pieteicēja gūtā ienākuma apmēru. Proti, ar nodokli tiek aplikts konkrētās personas ienākums, kas nosakāms, no šīs personas ieņēmumiem atskaitot normatīvajos aktos noteiktos šīs personas izdevumus. 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 aprēķinu pamata. Situācijā, kad citu pierādījumu nav, pieteicējam 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 Nr.SKA-41/2019 (lieta Nr.A420423414) 10.punkts; 2017.gada 23.janvāra rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-523/2017 4.punkts)*.

[4.4] Pieteicējs uzskata, ka izdevumi, kas saistīti ar Nekustamā īpašuma iegādi un tajā veiktajiem ieguldījumiem tā uzturēšanas laikā bez dienesta sākotnējā lēmumā norādītajiem 8720,78 *euro* bija 92 029,23 *euro* un tie tika ieguldīti Nekustamā īpašuma uzlabošanā. Pieteicējs dienestam sniedza informāciju, ka 45 000 latus jeb 64 029,23 *euro* viņš saņēma dāvinājumā no tēva /pers. B/, 28 000 *euro* saņemti no bankas.

Tādējādi pieteicējs uzskata, ka ieguldījumus Nekustamā īpašuma uzlabošanā un atjaunošanā pierāda: 1) fotogrāfijas, 2) atskaite par Nekustamā īpašuma tirgus vērtību, 3) pieteicēja tēva /pers. B/ apliecinājums, ka viņš pieteicējam 2007.gadā ir uzdāvinājis 45 000 latus Nekustamā īpašuma būvniecības pabeigšanai, 4) aizdevuma (kredīta) līgums Nr.2007/3665/HK un hipotēkas līgums, 5) AS „SEB banka" 2006.gada 15.decembra maksājuma uzdevuma Nr.328 kopija, 6) būvdarbu veicēja SIA „SISTĒMU EKSPERTS" bijušā valdes priekšsēdētāja /pers. C/ 2018.gada 15.janvāra apliecinājums, ka starp /pers. C/ un pieteicēju 2007.gada jūlijā vai augustā tika noslēgts būvniecības līgums par Nekustamā īpašuma ēkas rekonstrukcijas darbu veikšanu. Apliecinājumā norādīts, ka līguma summa bija aptuveni 50 000 latu, līguma summu pieteicējs samaksāja saskaņā ar formām Nr.2 katra mēneša sākumā līdz 5.datumam; 7) SIA „SISTĒMU EKSPERTS" un pieteicēja līguma neparakstīta versija.

[4.5] Tiesa atzina par pamatotu pārsūdzētajā lēmumā secināto, ka šie dokumenti savstarpējā kopsakarā pierāda vien to, ka pieteicēja rīcībā varēja būt naudas līdzekļi, kas nepieciešami Nekustamā īpašuma uzlabošanai, un Nekustamā īpašuma tirgus vērtība pēc tā uzlabošanas darbu veikšanas varēja būt 92 029,23 *euro*. Tomēr iesniegtie pierādījumi nepierāda pieteicēja apgalvojumu, ka tieši šāda naudas summa ir arī ieguldīta Nekustamajā īpašumā, nevis izmantota citiem mērķiem.

[4.6] Tiesa atzina par vispārzināmu faktu, ka īpašuma atjaunošana (kapitālais remonts) vai pat tikai regulāra stāvokļa uzlabošana (kosmētiskais remonts) prasa naudas līdzekļus. Tomēr konkrētajā gadījumā pieteicējs nav iesniedzis nevienu dokumentāru pierādījumu par to, ka rekonstrukcijas darbi un citi uzlabojumi ir maksājuši tieši 92 029,23 *euro*.

Tiesa norādīja, lai pierādītu samaksas faktu un izvairītos no iespējamiem strīdiem nākotnē, darījuma dalībnieki parasti izvēlas samaksu veikt, izmantojot bankas pārskaitījumu, t.i., bezskaidras naudas norēķinus. Konkrētajā gadījumā, kā tiesas sēdē paskaidroja pieteicējs, samaksa SIA „SISTĒMU EKSPERTS" 50 000 latu jeb 71 143,59 *euro (*saskaņā ar Latvijas Bankas noteikto kursu), kas gan 2007.–2008.gadā, gan šobrīd ir ievērojama naudas summa, tika maksāta skaidrā naudā, pretī saņemot vien maksājuma formas Nr.2.

Tiesa kritiski vērtēja to, ka kases čeki, kas apliecina samaksu par materiāliem, saprātīgas saimniekošanas ietvaros netika nodoti pieteicēja rīcībā, jo pieteicējam tika uzrādīta lapa ar salīmētiem čekiem (*sk. 2018.gada 11.decembra tiesas sēdes protokolu, lietas 121.lapas otra puse*). Tieši pieteicējs ir tā persona, kuras Nekustamajā īpašumā nopirktie materiāli tiek ieguldīti, līdz ar to tikai pieteicējam varētu būt patiesa interese paturēt čekus, lai materiālu neatbilstošas kvalitātes gadījumā varētu vērsties pie pārdevēja ar pretenzijām. Tiesas ieskatā, šāda rīcība neatbilst saprātīgai un drošai darījumu slēgšanas kārtībai, kas pieteicējam kā uzņēmējam bija jāzina.

Lai pārliecinātos par to, ka par darbiem tiešām tika samaksāts skaidrā naudā, tiesa lūdza bijušo un esošo SIA „SISTĒMU EKSPERTS" valdes locekli iesniegt dokumentus, kas apliecina darbu veikšanu un samaksas saņemšanu. Esošais SIA „SISTĒMU EKSPERTS" valdes loceklis neatbildēja uz tiesas pieprasījumu. Bijušais valdes loceklis /pers. C/ paskaidroja, ka grāmatvedības dokumenti tika nodoti SIA „SISTĒMU EKSPERTS" jaunajam valdes loceklim /pers. D/. Tiesai tika nosūtīta līguma neparakstīta versija, un /pers. C/ apliecināja, ka līgumsaistības, kas izriet no līguma, tika abpusēji izpildītas.

Izvērtējot līguma saturu, tiesa konstatēja, ka arī no tā nav iespējams gūt skaidru priekšstatu, kādi konkrēti darbi un kādā apjomā tika veikti, jo līguma priekšmets (līguma 1.1.punkts) paredz, ka pieteicējs uzdod un SIA „SISTĒMU EKSPERTS" apņemas veikt celtniecības un remonta darbus objektā /adrese A/, otrajā stāvā. Savukārt 1.2.punkts paredz,

ka līguma summu 50 000 lati veido līguma aktos formās Nr.2 fiksētās summas, kuras puses noformē kā līguma pielikumus un tie ir neatņemama līguma sastāvdaļa. Lietā nav iesniegtas šīs formas Nr.2, kas ļautu iegūt informāciju par izdarītajiem darbiem, nopirktajiem materiāliem un samaksu.

Izvērtējot pieteicēja paskaidrojumus, ka samaksa par padarītajiem darbiem SIA „SISTĒMU EKSPERTS" tika veikta skaidrā naudā, tiesa no dienesta pieprasīja informāciju par to, vai SIA „SISTĒMU EKSPERTS" ir reģistrējusi ienākumus no pieteicēja, kā to paredz likuma „Par nodokļiem un nodevām" (*redakcijā, kas bija spēkā no 2007.gada 12.jūnija līdz 2018.gada 31.decembrim, t.i., darījumu izpildes laikā*) 30.panta pirmā daļa un Ministru kabineta 2007.gada 10.aprīļa noteikumu Nr.237 „Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi" (*redakcijā, kas bija spēkā no 2007.gada 14.aprīļa līdz 2009.gada 13.novembrim*) 2., 3., 4. un 5.punkts.

Ņemot vērā, ka pieteicējs kopumā esot samaksājis 50 000 latu un atsevišķi maksājumi bija 10 000 latu (avanss), 3000 latu un 3500 latu apmērā, kopā astoņi maksājumi, tad šie maksājumi par būvdarbiem bija jāuzrāda SIA „SISTĒMU EKSPERTS" deklarācijās par skaidrās naudas darījumiem un deklarācijas jāiesniedz dienestā.

Dienests ir sniedzis tiesai informāciju, ka SIA „SISTĒMU EKSPERTS" laikā no 2007.gada jūlija līdz 2008.gada decembrim nav deklarējusi skaidrā naudā veiktos darījumus, t.sk. ar pieteicēju. Turklāt tiesas sēdē pieteicējs nespēja nosaukt precīzu summu, cik kopumā ir ieguldīts Nekustamajā īpašumā, vien paskaidroja, ka ieguldījuma summa ir aptuveni 100 000 *euro*. Vērtējot to, vai pieteicējam bija 92 029,23 *euro* izdevumi, tiesa ņēma vērā pieteicēja paskaidroto, ka izmaksu tāmes nebija, jo /pers. C/ uzsvēris, ka nav iespējams pateikt, cik viss izmaksās, bet esot jāiet procesā un jāsāk strādāt. Savukārt līguma neparakstītā versija paredz, ka līguma summa ir 50 000 latu. Ņemot vērā, ka paredzamo izmaksu tāmi darbu izpildītājs parasti sagatavo un pārrunā ar darbu pasūtītāju pirms vienošanās noslēgšanas, nav saprotams, kā līdzēji nonāca pie līgumā minētās summas. Lai arī pieteicējs paskaidroja, ka vienojās ar /pers. C/, ka tiks veikti būvdarbi – tiks realizēts pirmais un otrais stāvs ar apdari, un otrais stāvs uzbūvēts pilnībā, precīzāku informāciju pieteicējs nesniedza. Līdz ar to tiesa atzina, ka lietā nav pierādījumu, kas ticami apliecina izdevumu esību pieteicēja norādītajā 92 029,23 *euro* apmērā.

[4.7] Analizējot pieteicēja pārstāvja tiesas sēdē paustos argumentus, ka normatīvie akti neuzliek pienākumu uzglabāt darījumu apliecinošus dokumentus ilgāk par pieciem gadiem, tiesa norādīja uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 4.punktu. Tas arī 2007.–2008.gadā noteica, ka nodokļu maksātāju vispārīgie pienākumi ir nodokļu aprēķinu pareizības pierādīšanai uzglabāt finansiālās un saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinošus attaisnojuma dokumentus un citus darbību apliecinošus dokumentus vismaz piecus gadus, bet gadījumos, kad nodokļu maksātājam saskaņā ar likumu tiek piemērots īpašs nodokļu režīms uz laiku, kas pārsniedz piecus gadus, – visu īpašā nodokļu režīma piemērošanas laiku. Tātad likums uzliek pienākumu uzglabāt izdevumus apliecinošus dokumentus nevis piecus gadus, bet vismaz piecus gadus, proti, nav liegts uzglabāt šos dokumentus arī ilgāku laika periodu.

Senāts ir atzinis par pamatotiem Administratīvās apgabaltiesas secinājumus, ka likuma „Par grāmatvedību" 10.pantā noteiktais pienākums uzglabāt grāmatvedības attaisnojuma dokumentus piecus gadus nenozīmē to, 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 ilgāk 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 (*2017.gada 23.janvāra rīcības sēdes lēmums lietā Nr.A420494113 (SKA-523/2017)*).

Arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punkts (*redakcijā, kas bija spēkā būvniecības darbu veikšanas laikā*) noteica, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi. Šī panta sestā daļa noteica, ka ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas atbilstoši šā panta trešās daļas 11.punktam nosaka kā nekustamā īpašuma atsavināšanas cenas un iegādes vērtības starpību. Ja nekustamais īpašums iegūts uz dāvinājuma līguma pamata vai mantojuma ceļā, par tā iegādes vērtību uzskata attiecīgi mantojuma masā ietilpstošā konkrētā īpašuma vērtību vai dāvinājuma līgumā norādītā konkrētā īpašuma vērtību. Nekustamā īpašuma 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 īpašumtiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā, komisijas nauda un citi līdzīgi izdevumi, kuri nav saistīti ar īpašuma apsaimniekošanu. Savukārt saskaņā ar šī likuma 9.panta pirmās daļas 19.^{1}punktu gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti šādi ienākumu veidi: ienākums no tāda nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz divpadsmit mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas brīdim ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese).

Tātad arī 2007.–2008.gadā no normatīvajiem aktiem izrietēja, ka iegādes vērtībā ietilpst izdevumi, kas nav saistīti ar nekustamā īpašuma apsaimniekošanu. Savukārt izdevumu apmērs ir pierādīšanas jautājums, kas konkrētajā gadījumā gulstas uz pieteicēju kā Nekustamā īpašuma bijušo īpašnieku un pārdevēju saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu. Arī 2007. un 2008.gadā tāda nekustamā īpašuma pārdošana, kurā persona bija deklarēta mazāk par divpadsmit

mēnešiem un personas īpašumā īpašums atradās mazāk par 60 mēnešiem, bija pakļauta aplikšanai ar nodokli. Tā kā pieteicēja dzīvesvieta Nekustamajā īpašumā bija deklarēta mazāk par 12 mēnešiem, tad pieteicējam jau saskaņā ar 2007.–2008.gadā spēkā esošo normatīvo regulējumu bija jārēķinās, ka īpašuma pārdošanas gadījumā viņam būs pienākums samaksāt nodokli.

[4.8] Savukārt, vērtējot to, vai pieteicējs ir sniedzis ticamus paskaidrojumus par objektīvu nespēju iesniegt izdevumus apliecinošus dokumentus, tiesa atzina, ka pieteicējs nav sniedzis ticamu izskaidrojumu tam, kāpēc jau sākotnēji 2017.gada 6.oktobra iesniegumā nenorādīja uz ugunsgrēku, kurā bojā gājuši dokumenti, bet gan tikai 2017.gada 2.februāra iesniegumā (*acīmredzot, domāts 2018.gada 2.februāris*), t.i., tikai pēc tam, kad jau bija pieņemts dienesta sākotnējais lēmums.

[4.9] Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa atzina, ka pārsūdzētais lēmums ir tiesisks un pamatots, bet pieteikums – nepamatots un noraidāms, jo lietā nav dokumentu, kas apliecinātu Nekustamajā īpašumā ieguldīto izdevumu apmēru un pieteicējs nav spējis ar citiem pierādījumiem ticami pierādīt precīzu izdevumu apmēru.

[4.10] Gan dienestu, gan tiesu saista normatīvajos aktos noteiktās prasības, tādēļ atkāpšanās no tām būtu patvaļīga. Judikatūrā ir atzīts, ka tiesa atsevišķos gadījumos var nepiemērot tiesību normā paredzētās obligātās sekas, ja konstatē tādus apstākļus, kad tiesību normās noteiktajām obligātajām sekām ir jāatkāpjas samērīguma principa priekšā. Proti, netipiskos gadījumos. Netipisks ir tāds gadījums, kas izpilda visus likuma normas tiesiskā sastāva nosacījumus, taču ar to nesaraujami saistīti papildu apstākļi, kas būtiski maina šī gadījuma raksturu. Netipiskus gadījumus likumdevējs nav apzinīgi ietvēris savā likuma normā īstenotajā gribā, jo tas nav tos paredzējis. Tas līdz ar to attiecībā uz netipiskajiem gadījumiem nav izdarījis arī samērīguma apsvērumus un nav iekļāvis tos normā paredzētajās tiesiskajās sekās (*sk. Levits E. Samērīguma princips un obligātais administratīvais akts. Jurista Vārds, Nr.13, 2007.gada 27.marts*). Izskatāmajā lietā tiesa nekonstatēja tādus netipiskus apstākļus, kas ļautu tiesai, pamatojoties uz samērīguma apsvērumiem, atkāpties no normatīvajos aktos noteiktā regulējuma par kritērijiem, kuri ir jākonstatē, lai izdevumus atzītu par iekļaujamiem nekustamā īpašuma iegādes vērtībā saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^{9}$panta $5.^{1}$daļu.

[5] Pieteicējs par Administratīvās rajona tiesas spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīts turpmāk minētais.

[5.1] Tiesa pamatoti atsaucās uz Senāta 2019.gada 12.marta spriedumā Nr.SKA-41/2019 norādīto. Taču tā nevērtēja pieteicēja iesniegtos pierādījumus un viņa paskaidrojumus, kas pierāda ieguldījumus. Pieteicējs pietiekami precīzi norādīja veikto darbu apjomu; izmaksātās summas; personu, kurai veikti maksājumi; naudas līdzekļu avotus. Pieteicējs paskaidroja, kāpēc pierādījumus ar lielāku detalizācijas pakāpi nav iespējams iesniegt.

[5.2] Nepamatoti ir tiesas secinājumi, ka paredzamo izmaksu tāmi darbu izpildītājs parasti sagatavo un pārrunā ar darbu pasūtītāju pirms vienošanās noslēgšanas, un, ka nav saprotams, kā līdzēji vienojās par līgumā norādīto summu. Saskaņā ar būvniecībā vispārpieņemtu praksi būvdarbu summu var noteikt gan līgumā kā precīzu summu, gan aprēķināt pēc darbu un samaksas veikšanas. Konkrētajā gadījumā līdzēji līgumā iezīmēja orientējošo jeb aptuveno darbu summu un darbu apjomu. Vērtējot tiesā iesniegto būvdarbu līgumu un pušu tiesiskās attiecības, ir jāņem vērā Civillikuma 1488.panta 1.punktā noteiktais, ka darījumam, ko izpildījušas abas puses, ir tādas pašas sekas, kādas tam būtu, ja tas būtu uzrakstīts, un to, kas pēc tā jau dots vai izdarīts, nevar prasīt atpakaļ. Pieteicējs un /pers. C/ paskaidrojumos apstiprināja, ka saistības ir izpildītas saskaņā ar līgumu. Pieteicējs nevar atbildēt par viņa maksājumu uzrādīšanu SIA „SISTĒMU EKSPERTS" deklarācijās par skaidrās naudas darījumiem un to iesniegšanu dienestā.

[5.3] Pieteicējs ir iesniedzis dokumentus, kas pierāda 92 029,23 *euro* ieguldījumu Nekustamā īpašuma rekonstrukcijā. Pieteicējam neizdevās atrast atsevišķus kases čekus un samaksu apliecinošus dokumentus, bet tas nevar ierobežot viņa tiesības veiktos ieguldījumus pierādīt ar citiem pierādījumiem, piemēram, personu apliecinājumiem. Pieteicēja ieguldījumi ir atsavināti kopā ar Nekustamo īpašumu, tie ir jāiekļauj kapitāla aktīva iegādes vērtībā.

[5.4] Tiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 154.pantu, jo tā nepareizi novērtēja pierādījumus. Tiesa faktiski nevērtēja pierādījumus.

[6] Paskaidrojumā par apelācijas sūdzību dienests norāda turpmāk minēto.

[6.1] Pieteicējs nepamatoti uzskata, ka viņa iesniegtie pierādījumi ir pietiekami, lai atzītu ieguldījumus Nekustamajā īpašumā. Tiesa pamatoti secināja, ka pieteicējs nav iesniedzis dokumentārus pierādījumus par viņa norādītajiem izdevumiem.

[6.2] Pieteicējs nav spējis arī ar citiem pierādījumiem ticami pierādīt precīzu izdevumu apmēru. Tiesa pamatoti secināja, ka pieteicējs nav sniedzis ticamus paskaidrojumus par objektīvu nespēju iesniegt izdevumus apliecinošus dokumentus.

[6.3] Tas vien, ka pieteicējs nepiekrīt pierādījumu novērtējumam, nenozīmē, ka tiesa objektīvi nenoskaidroja lietas apstākļus vai tos nenovērtēja.

[7] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa lietu izskatīja rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi un izvērtējusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa paredz, 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 zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa pārsūdzētajā spriedumā ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus. Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams. Līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai un Administratīvā procesa likuma 251.panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

[10] Administratīvā apgabaltiesa neapšauba to, ka remontdarbi Nekustamajā īpašumā ir veikti. Administratīvā apgabaltiesa uzskata par ticamiem arī pieteicēja iesniegtos pierādījumus par to, ka viņa rīcībā bija 92 029,23 *euro*, ko ieguldīt Nekustamā īpašuma remontdarbos. Taču Administratīvās apgabaltiesas ieskatā pieteicējs nav loģiski izskaidrojis to, kāpēc viņš nav spējis saglabāt nevienu samaksu apliecinošu dokumentu (piemēram, čeku vai bankas maksājuma uzdevumu) no tik liela apjoma ieguldījumiem.

Pieteicējs 2018.gada 2.februāra iesniegumā dienestam paskaidroja, ka lielākā daļa ar būvniecību saistīto dokumentu gāja bojā 2016.gada janvārī notikušajā ugunsgrēkā pieteicēja vadītā uzņēmuma SIA „MARK ARHITEKTI" birojā, pieteicējs dienestam arī iesniedza pierādījumus par notikušo ugunsgrēku (*lietas 75.–76.lapa*). Taču paskaidrojumu par dokumentu sadegšanu ugunsgrēkā pieteicējs dienestam sniedza tikai piecus mēnešus pēc dienesta veiktās datu atbilstības pārbaudes pabeigšanas. 2017.gada 11.decembra iesniegumā dienestam (*lietas 71.lapas otra puse*) pieteicējs nav pat pieminējis, ka ar būvniecību saistītie dokumenti varētu būt glabājušies viņa uzņēmuma birojā. Tik novēlota lietā būtiska paskaidrojuma sniegšana apgabaltiesas ieskatā liek apšaubīt paskaidrojuma par dokumentu esību ticamību.

Turklāt pieteicējs nav saprātīgi un ticami izskaidrojis to, kāpēc ar viņa privātīpašuma būvdarbiem saistītus dokumentus ilgstoši bija jāuzglabā nevis pieteicēja dzīvesvietā, kas kopš 2009.gada bija deklarēta Nekustamajā īpašumā, bet gan pieteicēja darba vietā. Tiesas ieskatā, pat pieļaujot, ka pieteicējam bija viņa izdevumus pamatojuši dokumenti, paskaidrojums par ilgstošu dokumentu glabāšanu darba vietā rada aizdomas, ka šie dokumenti jau ir tikuši izmantoti kādas citas personas izdevumu pamatošanai, lai samazinātu šīs personas ar nodokli apliekamo ienākumu. Šādas darbības nav iespējams veikt bez pieteicēja piekrišanas.

Ņemot vērā minētos apsvērumus, apgabaltiesa uzskata, ka pieteicēja paskaidrojums par iemesliem, kāpēc viņš nespēj iesniegt konkrētus izdevumus apliecinošus dokumentus, nav ticams. Pieteicējs nav pielicis visas nepieciešamās pūles, lai iegūtu pierādījumus, kas apstiprina konkrētu izdevumu esību. Ņemot vērā minētos apsvērumus, pirmās instances tiesa pieteicēja iesniegtos pierādījumus izvērtēja pietiekami un pareizi.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 9.februāra lēmuma Nr.31.1–22.10/632 atcelšanu.

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

Tiesnese referente	I.Amona
Tiesnese	K.Kalvāne
Tiesnese	V.Zommere