Lietas arhīva Nr. A42-00338-19/7
ECLI:LV:ADRJRIT:2019:0628.A420174318.4.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2019.gada 28.jūnijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese D.Ābele,

piedaloties pieteicējam /pers. A/, pieteicēja pārstāvim zvērinātam advokātam Ģirtam Mezītim un atbildētāju Latvijas Republiku pārstāvošās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 9.februāra lēmuma Nr.31.1–22.10/632 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļa veica /pers. A/ (turpmāk – pieteicējs) datu atbilstības pārbaudi par 1/5 domājamās daļas no nekustamā īpašuma /adrese A/ (kadastra Nr./numurs/) atsavināšanu 2016.gada 4.novembrī, kuras laikā tika izvērtēta nodokļu administrācijas rīcībā esošās informācijas atbilstība nodokļu maksātāja deklarācijā par ienākumu no kapitāla norādītajiem datiem, ja šī deklarācija nodokļu administrācijai ir iesniegta vai tā bija jāiesniedz.

Ar Dienesta Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļas vadītāja 2017.gada 31.augusta lēmumu Nr.31.1–8.56/229953 (turpmāk – sākotnējais lēmums), pieteicējam aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis (turpmāk arī – IIN) 12 491,88 *euro* un nokavējuma nauda 1317,89 *euro*. Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja Dienesta ģenerāldirektoram.

[2] Ar Dienesta ģenerāldirektora 2018.gada 9.februāra lēmumu Nr.31.1–22.10/632 (turpmāk – lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmums pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.1] Saskaņā ar 2016.gada 4.novembra pirkuma līgumu pieteicējs atsavināja 1/5 domājamās daļas no nekustamā īpašuma /adrese A/ (kadastra Nr./numurs/) (turpmāk arī – nekustamais īpašums) par 92 000,00 *euro* un samaksu par nekustamā īpašuma atsavināšanu saņēma 2016.gada decembrī.

Atsavinātais nekustamais īpašums nodokļu maksātāja īpašumā bija ilgāk par 60 mēnešiem, tomēr tā nebija nodokļu maksātāja deklarētā dzīvesvietas adrese likumā noteiktos 12 mēnešus (līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai), kā arī nekustamais īpašums nebija nodokļu maksātāja vienīgais nekustamais īpašums tā atsavināšanas brīdī.

Tādēļ pieteicēja ienākumi no 1/5 domājamās daļas no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir kvalificējami kā ienākumi no kapitāla pieauguma, kas apliekami ar IIN atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktam.

[2.2] Atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta 5.^{1}daļai 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 minētā izriet, ka nodokļu maksātājs var atsaukties tikai uz tādiem ar nekustamā īpašuma iegūšanu, uzlabošanu un atjaunošanu saistītajiem izdevumiem, kuriem ir dokumentārs apliecinājums. Turklāt atbilstoši minētajai normai personai ir jāspēj iesniegt dokumentārus pierādījumus, kas apliecina ne vien nekustamā īpašuma uzlabošanas un atjaunošanas faktu, bet ar to tieši saistītu izdevumu apmēru.

Dienests, pieņemot lēmumu, ņēma vērā tos izdevumus, kas bija Dienesta rīcībā, jo pieteicējs pārbaudei neiesniedza dokumentus, kas pierāda ar nekustamā īpašuma uzlabošanu saistītos izdevumus.

[2.3] Aizdevuma līgumā norādītais aizdevuma izmantošanas mērķis pats par sevi neapstiprina visa izsniegtā aizdevuma faktisko izlietojumu nekustamā īpašuma remontam un būvniecībai. Fakts, ka pieteicējam piešķirts aizdevums nekustamā īpašuma remontam, pierāda tikai līdzekļu esību, nevis to izlietojuma apmēru un atbilstību mērķim, kādam attiecīgais aizdevums tika piešķirts. Tādējādi, nosakot nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu apmēru, ir jāvērtē darījumus un norēķinus par tiem apliecinoši dokumenti.

Tā kā pieteicējs nav iesniedzis dokumentus (piemēram, pirkuma čekus, rēķinus par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem u.c.), kas apliecinātu nekustamajā īpašumā veiktos ieguldījumus tā turēšanas laikā, tad nav konstatējams, kāda aizdevuma daļa izmantota 1/5 domājamās daļas no nekustamā īpašuma remontam un būvniecībai. Pieteicēja apgalvojumu, ka aizdotie naudas līdzekļi tika izmantoti atbilstoši tā mērķim, nepierāda nekādi aizdevuma izmantošanu apliecinoši dokumenti, tādēļ Dienestam nav pamata palielināt pieteicēja izdevumus, kas saistīti ar 1/5 domājamās daļas no nekustamā īpašuma uzlabošanu, par 28 000,00 *euro*.

[2.4] Pierādījumu par veiktajiem izdevumiem nekustamā īpašuma uzlabošanā un atjaunošanā iesniegšana nav nodokļu maksātāja pienākums, bet gan tiesības. Tādēļ paša nodokļu maksātāja ziņā un interesēs bija un ir rūpēties par šādu izdevumu apliecinošu dokumentu saglabāšanu un attiecīgi – tiesību samazināt IIN apliekamo ienākumu no kapitāla atsavināšanas izmantošanu.

[2.5] Lai arī zināms, ka būvdarbu veikšanas procesā ir jāiegulda naudas līdzekļi, tomēr personai jāspēj pierādīt konkrēto izdevumu esību un apjomu. Konkrētajā lietā netiek apšaubīts, ka atsavinātajā nekustamajā īpašumā tika veikti būvdarbi, tomēr bez dokumentāriem apliecinājumiem nav iespējams identificēt nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu apmēru, tādējādi pieteicēja izdevumi ir dokumentāri pierādāmi un Dienestam nav pamata

atzīt par ticamiem un pierādītiem izdevumus tikai uz personu paskaidrojumu vai liecību pamata, kā arī tāda veida dokumentu pamata, kas tieši neapliecina samaksas faktu.

Tā kā pieteicējs konkrētajā gadījumā nav iesniedzis veikto ieguldījumu pamatojošos pierādījumus, pieteicējam ir jāsamierinās ar sekām, kas rodas šādas rīcības rezultātā, proti, ar nodokļu maksātāja norādīto nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu neatzīšanu.

[3] 2018.gada 20.martā Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicēja pieteikums par lēmuma atcelšanu, kurā norādīti šādi argumenti.

[3.1] Būvdarbu veicējs par noslēgto līgumu, apmaksas kārtību un veiktajiem darbiem ir sagatavojis 2018.gada 15.janvāra apliecinājumu, kas apliecina un pierāda to, ka 2007.gada vasarā starp SIA "SISTĒMU EKSPERTS" un pieteicēju tika noslēgts būvniecības līgums par pieteicējam piederošās nekustamā īpašuma ēkas rekonstrukcijas darbu veikšanu par samaksu 50 000,00 *latu*.

Gan pieteicējs, gan būvdarbu veicēja bijusī amatpersona norāda, ka būvdarbi tika veikti par samaksu, jo tas izriet gan no normatīvajiem aktiem, gan apstiprinās ar lietā esošajiem rakstveida pierādījumiem.

[3.2] Pieteicējs norāda, ka naudas līdzekļus 92 029,23 *euro* apmērā ieguldīja sev piederošā nekustamā īpašuma uzlabošanā, kas apstiprinās ar visiem iesniegtajiem pierādījumiem. Ēkā tika veikti nepieciešamie iekšējās apdares darbi un veikti citi uzlabojumi, lai ēka būtu apdzīvojama. Ir vispārzināms, ka nekustamā īpašuma tirgus vērtību ietekmē tā tehniskais stāvoklis, bet ar iepriekš minētajiem pierādījumiem apstiprinās tas, ka no tēva saņemtos naudas līdzekļus pieteicējs ir ieguldījis viņam piederošajā nekustamajā īpašumā. Pieteicēja ieskatā ir pamats konstatēt, ka ēka nav remontēta un labiekārtota par brīvu, bet tajā ir ieguldīti pieteicēja norādītie naudas līdzekļi.

[3.3] Pieteicējs norāda, ka par pierādījumu nekustamā īpašuma ieguldījumu apmēra noteikšanai var kalpot ne tikai Dienesta norādītie pirkuma čeki, rēķini par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem, bet arī fotogrāfijas, no kurām ir redzams, ka īpašumā tā iegādes brīdī nebija iespējams dzīvot un tajā nebija veikti labiekārtojuma un remonta darbi, kuru rezultātā būtu iespējams īpašumā dzīvot, atskaite par 1/5 domājamo daļu no nekustamā īpašuma tirgus vērtības, kvīts, pieteicēja tēva /pers. C/ apliecinājums, aizdevuma (kredīta) līgums Nr.2007/3665/HK un būvdarbu veicēja 2018.gada 15.janvāra apliecinājums. Šādos apstākļos visi minētie dokumenti ir dokumentāri pierādījumi izdarītajiem ieguldījumiem.

Līdz ar to neapstiprinās Dienesta lēmumā norādītais, ka pieteicējs pārbaudei neiesniedza dokumentus, kas pierāda ar nekustamā īpašuma uzlabošanu saistītos izdevumus.

[3.4] Lielākā daļa no dokumentācijas, kas ir saistīta ar būvniecību un bija pieteicēja rīcībā, ir gājusi bojā ugunsgrēkā, kas notika SIA "MARK ARHITEKTI" birojā Valkas ielā 1, Rīgā.

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. Izpildot šo pienākumu, nodokļu maksātājs ievēro citu personu tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību un fizisko personu datu aizsardzību. Ņemot vērā, ka no būvdarbu pabeigšanas 2011.gadā ir pagājuši vairāk kā pieci gadi, ir būtiski ņemt vērā arī šo apstākli.

Tādējādi Dienestam bija jāpieņem arī citi pierādīšanas līdzekļi, ne tikai čeki, rēķini par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem u.c., jo būvdarbi pieteicējam piederošajā nekustamajā īpašumā tika uzsākti daudz vairāk kā piecus gadus atpakaļ, un tādēļ daudzu maksājumu dokumentu iesniegšana nav iespējama objektīvu apstākļu dēļ.

[3.5] Pieteicēja ieskatā likumdevējs nav aizliedzis izmantot arī citus pierādīšanas līdzekļus, bet lēmumā nepamatoti šauri interpretēts jēdziens "dokumenti" un "dokumentāri pierādāmi izdevumi", par vienīgo pierādīšanas līdzekli pieņemot tikai maksājuma dokumentu tā šaurākā nozīmē. Pieteicējs vēlas norādīt, ka ar pieņemto lēmumu un tajā atrodamo tiesību normu interpretāciju nav panākts taisnīgākais un lietderīgākais rezultāts, jo ir pamats konstatēt, ka pieteicējam piederošā nekustamā īpašuma ēka nav remontēta un labiekārtota par brīvu, bet tajā ir ieguldīti pieteicēja norādītie naudas līdzekļi, tādēļ ar lēmumu nav sasniegts taisnīgs rezultāts.

[3.6] Lai gan nekustamajā īpašumā pieteicējam dzīvesvieta bija deklarēta no 2016.gada 4.jūlija, viņš tur faktiski kopā ar ģimeni dzīvoja no aptuveni 2009.gada. Savukārt otrs nekustamais īpašums, kas reģistrēts uz pieteicēja vārda ar nosaukumu /adrese B/ ir neapbūvēts zemes gabals Jēkabpils novadā.

Konkrētajā gadījumā Dienests šo apstākli nav vērtējis un nav vadījies no privātpersonas tiesību ievērošanas principa un tiesību normu saprātīgas piemērošanas principa. Pieteicēja ieskatā Dienestam arī šie apstākļi bija jāņem vērā.

[4] Administratīvajā rajona tiesā 2018.gada 18.aprīlī saņemts Dienesta paskaidrojums par pieteicēja pieteikumu. Dienests pieteikumu uzskata par nepamatotu un noraidāmu. Paskaidrojumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Nav nozīmes faktam, ka pieteicējs personīgi nebija saņēmis Dienesta paziņojumu iesniegt deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma par 1/5 domājamo daļu no pieteicējam piederošā nekustamā īpašuma atsavināšanu, jo saskaņā ar Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.889 "Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 46.punktu, piemērojot minētā likuma 9.panta pirmās daļas 33.punktu, fiziska persona, kura atsavina nekustamo īpašumu, kas bijis tās īpašumā mazāk par 60 mēnešiem vai vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai nav bijis personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese), no minētā nekustamā īpašuma atsavināšanas ienākuma maksā nodokli, iesniedzot deklarāciju par ienākumu no kapitāla. Līdz ar to pieteicējam, atsavinot nekustamā īpašuma 1/5 domājamās daļas, bija jāiesniedz deklarācija par ienākumu no kapitāla pieauguma, norādot ar IIN apliekamo ienākumu, kā arī jāveic attiecīgie maksājumi valsts budžetā.

[4.2] Pieņemot lēmumu par datu atbilstības rezultātiem, pieteicējs pārbaudei neiesniedza dokumentus, kas pierāda ar nekustamā īpašuma 1/5 domājamās daļas uzlabošanu saistītos izdevumus, kā rezultātā nav pierādīts nekustamajā īpašumā veiktais ieguldījums.

[4.3] Pieteicēja iesniegtās fotogrāfijas nav uzskatāmas par maksājumu apliecinošiem dokumentiem atbilstoši 2003.gada 21.oktobra Ministru kabineta noteikumu Nr.585 "Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" $8.^1$ un $8.^2$ panta nosacījumiem.

Pieteicēja iesniegtais 2007.gada 26.jūlija aizdevuma līgums Nr.2007/3665/HK pierāda tikai piešķirto naudas līdzekļu esamību, nevis to izlietojuma apmēru un atbilstību mērķim, kādam šis aizdevums tika izsniegts. Tāpat arī pieteicēja iesniegtais 2017.gada 3.oktobra /pers. C/ apliecinājums, kā arī apliecinājumam pievienotā 2006.gada 15.decembra AS "SEB banka" maksājuma uzdevuma Nr.328 kopija un SIA "SISTĒMU EKSPERTS" bijušā valdes priekšsēdētāja /pers. D/ 2018.gada 15.janvāra apliecinājums nepierāda pieteicēja veiktos ieguldījumus nekustamā īpašuma atjaunošanas darbos, līdz ar to nav iespējams noteikt naudas izlietojuma apmēru atbilstoši mērķim.

[4.4] Pieteicējs nav iesniedzis dokumentus, kas apliecina ieguldījumu vērtību nekustamā īpašuma 1/5 domājamās daļas atjaunošanas darbos, ne datu atbilstības pārbaudes laikā, ne Dienesta lēmuma apstrīdēšanas procesā.

[5] Tiesas sēdē pieteicējs uzturēja pieteikumā ietverto prasījumu, balstoties uz pieteikumā norādītajiem apsvērumiem, bet atbildētāju pārstāvošās

iestādes pārstāve pieteikumu neatzina un lūdza noraidīt, pamatojoties uz lēmumos un paskaidrojumos tiesai norādītajiem apsvērumiem.

Motīvu daļa

[6] 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 (*Senāta 2019.gada 12.marta sprieduma lietā Nr.SKA–41/2019 (A420423414) 7.punkts*).

[7] Izskatāmajā lietā ar Dienesta lēmumu pieteicējam nomaksai budžetā noteikts IIN 12 491,88 *euro* un nokavējuma nauda 1317,89 *euro*. Atbilstoši Tiesu informācijas sistēmā pieejamiem Valsts Vienotās datorizētās Zemesgrāmatas datiem pieteicējs 2016.gada 4.novembrī atsavināja nekustamā īpašuma 1/5 domājamo daļu par 92 000 *euro*. Īpašumtiesības uz nekustamā īpašuma 1/5 domājamo daļu 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 1/5 domājamās daļas 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 1/5 domājamās daļas no nekustamā īpašuma par 92 000 *euro* un samaksu par nekustamā īpašuma domājamo daļu atsavināšanu 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 minētais nekustamais īpašums tā atsavināšanas brīdī nebija nodokļu maksātāja vienīgais nekustamais īpašums.

Tādējādi lieta nav strīda, ka pieteicēja ienākumi no nekustamā īpašuma 1/5 domājamās daļas 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 pamatstrīds 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.

[8] 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 lietā Nr.SKA–523/2017 (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 lietā Nr.SKA–41/2019 (A420423414) 10.punkts; 2017.gada 23.janvāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA–523/2017 4.punkts)*.

[9] Konkrētajā gadījumā pieteicējs uzskata, ka izdevumi, kas saistīti ar 1/5 domājamās daļas no nekustamā īpašuma iegādi un tajā veiktajiem ieguldījumiem tā uzturēšanas laikā bez Dienesta sākotnējā lēmumā norādītajiem 8720,78 *euro*, bijuši 92 029,23 *euro*. Naudas līdzekļi 92 029,23 *euro* apmērā tikuši ieguldīti nekustamā īpašuma uzlabošanā. Pieteicējs Dienestam ir sniedzis informāciju, ka 45 000 latus jeb 64 029,23 *euro* pieteicējs ir saņēmis dāvinājumā no sava tēva /pers. C/ un 28 000,00 *euro* saņemti no bankas.

Tādējādi pieteicējs uzskata, ka ieguldījumu nekustamā īpašuma uzlabošanā un atjaunošanā kopumā pierāda: 1) fotogrāfijas (*lietas 46.lapas abas puses*), 2) atskaite par 1/5 domājamo daļu no nekustamā īpašuma tirgus vērtības (*lietas 47.–66.lapa*), 3) pieteicēja tēva /pers. C/ apliecinājums (*lietas 67.lapa*), saskaņā ar kuru pieteicēja tēvs pieteicējam 2007.gadā ir uzdāvinājis 45 000,00 *latus* nekustamā īpašuma būvniecības pabeigšanai, 4) aizdevuma (kredīta) līgums Nr.2007/3665/HK un hipotēkas līgums (lietas *67.lapas otra puse – 69.lapa); 5)* 2006.gada 15.decembra AS "SEB banka" maksājuma uzdevuma Nr.328 kopija (*lietas 66.lapas otra puse*), 6) būvdarbu veicēja SIA "SISTĒMU EKSPERTS" bijušā valdes priekšsēdētāja /pers. D/ 2018.gada 15.janvāra apliecinājums (*lietas 74.lapas otra puse*), saskaņā ar kuru starp /pers. D/ un pieteicēju 2007.gada jūlijā (vai augustā) tika noslēgts būvniecības līgums par pieteicējam piederošā nekustamā īpašuma ēkas rekonstrukcijas darbu veikšanu. Apliecinājumā norādīts, ka līguma summa bija aptuveni 50 000 latu. Līguma summa no pieteicēja puses tika apmaksāta saskaņā ar formām Nr.2 katra mēneša sākumā – līdz 5.datumam; 7) SIA "Sistēmu Eksperts" un pieteicēja līguma neparakstīta versija (*lietas 144.–145.lapa*).

[10] Izvērtējot šos pieteicēja norādītos dokumentus, tiesa atzīst par pamatotiem apstrīdētajā Dienesta lēmumā izdarītos secinājumus, ka tie, vērtēti savstarpējā kopsakarā, pierāda vien to, ka pieteicēja rīcībā varēja būt naudas līdzekļi, kas nepieciešami nekustamā īpašuma uzlabošanai, un ka nekustamā īpašuma tirgus vērtība pēc tā uzlabošanas darbu veikšanas varēja būt 92 029,23 *euro*. Tomēr iesniegtie pierādījumi nepierāda pieteicēja apgalvojuma patiesumu, ka tieši šāda naudas summa ir arī ieguldīta strīdus nekustamajā īpašumā, nevis izmantota citiem mērķiem.

[11] Tiesa atzīst, ka tas ir vispārzināms fakts, 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*.

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

[11.2] Tāpat tiesa kritiski vērtē to, ka kases čeki, kas apliecina veikto samaksu par materiāliem, saprātīgas saimniekošanas ietvaros netiktu nodoti pieteicēja rīcībā, jo pieteicējam tikusi 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 jābūt zināmai.

[11.3] Lai pārliecinātos par to, ka par veiktajiem darbiem tiešām tika veikta samaksa skaidrā naudā, tiesa lūdza gan bijušo, gan esošo SIA "SISTĒMU EKSPERTS" valdes locekli iesniegt dokumentus, kas apliecinātu darbu veikšanu un samaksas saņemšanu. Esošais SIA "SISTĒMU EKSPERTS" valdes loceklis neatbildēja uz tiesas pieprasījumu, bet bijušais valdes loceklis /pers. D/ paskaidroja, ka visi grāmatvedības dokumenti tikuši nodoti SIA "SISTĒMU EKSPERTS" jaunajam valdes loceklim /pers. E/. Tiesai tika nosūtīta līguma neparakstīta versija, un /pers. D/ apliecināja, ka līgumsaistības, kas izriet no līguma, tika abpusēji izpildītas (*lietas 143.lapa*).

[11.4] Izvērtējot līguma saturu (*lietas 144.–145.lapa*), tiesa konstatē, ka arī no tā nav iespējams gūt skaidru priekšstatu, kādi konkrēti darbi un kādā platībā 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 latu sastāda līguma aktos formās Nr.2 fiksētās summas, kuras puses noformē kā līguma pielikumus, kuri ir neatņemama šī līguma sastāvdaļa. Lietā nav iesniegtas šīs formas Nr.2, kas ļautu iegūt informāciju par izdarītajiem darbiem, nopirktajiem materiāliem un samaksas veikšanu.

[11.5] Izvērtējot pieteicēja paskaidrojumus, ka samaksa par padarītajiem darbiem SIA "SISTĒMU EKSPERTS" tika veikta skaidrā naudā, tiesa pieprasīja informāciju no Dienesta 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 (*noteica, ka nodokļu maksātāji, izņemot fiziskās personas, kuras nav individuālie komersanti, katru mēnesi līdz 15.datumam Ministru kabineta noteiktajā kārtībā deklarē visus iepriekšējā mēneša laikā savstarpēji skaidrā naudā veiktos darījumus (neatkarīgi no tā, vai darījums notiek vienā operācijā vai vairākās operācijās), kuru summa pārsniedz 3000 latu. Nodokļu maksātājiem, izņemot fiziskās personas, kuras nav individuālie komersanti, nav atļauts veikt skaidrā naudā darījumus, kuru summa pārsniedz 10 000 latu (neatkarīgi no tā, vai darījums notiek vienā operācijā vai vairākās operācijās*) 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.punkts (*noteica, ka darījuma dalībnieki, ja šajos noteikumos nav noteikts citādi, deklarē visus mēneša laikā savstarpēji skaidrā naudā veiktos darījumus (neatkarīgi no tā, vai darījums notiek, veicot vienu operāciju vai vairākas operācijas*), *kuru summa pārsniedz 3000 latu*), 3.punkts (*noteica, ka deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem (pielikums) darījuma dalībnieki iesniedz Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālajā iestādē atbilstoši attiecīgā darījuma dalībnieka juridiskajai adresei ne vēlāk kā līdz pārskata mēnesim sekojošā mēneša piecpadsmitajam datumam*), 4.punkts (*noteica, ka darījuma dalībnieki deklarācijā par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem norāda mēneša laikā skaidrā naudā veiktos darījumus*) un 5.punkts (*noteica, ka, ja darījuma dalībnieki ir noslēguši līgumu uz laiku, kas ilgāks par vienu mēnesi, tad faktiskos mēneša laikā skaidrā naudā savstarpēji veiktos darījumus saskaita un, ja kopsumma pārsniedz 3000 latu, tos deklarē*).

Ņemot vērā to, ka pieteicējs kopumā esot samaksājis 50 000 latu un atsevišķie maksājumi bija 10 000 latu (avanss), 3000 latu un 3500 latu apmērā, kopā astoņi maksājumi (*sk. 2018.gada 11.decembra tiesas sēdes protokolu, lietas 119.lapas otra puse*), tad šiem maksājumiem par būvdarbiem bija jābūt uzrādītiem SIA "SISTĒMU EKSPERTS" deklarācijās par skaidrās naudas darījumiem un deklarācijām iesniegtām Dienestā.

Dienests ir sniedzis tiesai informāciju, ka SIA "SISTĒMU EKSPERTS" laika periodā no 2007.gada jūlija līdz 2008.gada decembrim nav deklarējusi skaidrā naudā veiktos darījumus, t.sk., ar pieteicēju (*lietas 126.–128.lapa*). Turklāt tiesas sēdē pieteicējs nespēja nosaukt precīzu summu, cik tad kopumā ir ieguldīts strīdus nekustamajā īpašumā, vien paskaidroja, ka ieguldījuma summa ir aptuveni 100 000 *euro* (*sk. 2018.gada 11.decembra tiesas sēdes protokolu, lietas 119.lapas otra puse)*. Vērtējot to, vai pieteicēja izdevumi tiešām atbilda 92 029,23 *euro*, tiesa ņem vērā arī pieteicēja tiesas sēdē paskaidroto, ka izmaksu tāmes neesot bijis, jo /pers. D/ uzsvēris, ka nav iespējams pateikt, cik tas viss izmaksās, bet esot jāiet procesā un jāsāk strādāt (*sk. 2018.gada 11.decembra tiesas sēdes protokolu,lietas 121.lapa*). Savukārt līguma neparakstītā versija paredz, ka līguma summa ir 50 000 latu. Ņemot vērā to, ka paredzamo izmaksu tāmi darbu izpildītājs parasti sastāda un pārrunā ar darbu pasūtītāju pirms vienošanās noslēgšanas, nav saprotams, kā tad līdzēji nonāca pie līgumā minētās summas. Lai arī pieteicējs paskaidroja, ka vienojās ar /pers. D/, 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 atzīst, ka lietā nav pierādījumu, kas ticami apliecinātu izdevumu esamību pieteicēja norādītajā apmērā – 92 029,23 *euro*.

[12] Analizējot pieteicēja pārstāvja tiesas sēdē paustos argumentus, ka neviens normatīvais akts neuzliek par pienākumu uzglabāt darījumu apliecinošus dokumentus ilgāk par pieciem gadiem, tiesa vēlas norādīt uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 4.punktu, kas 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 par pienākumu uzglabāt izdevumus apliecinošus nevis piecus gadus, bet vismaz piecus gadus, proti, nav liegts uzglabāt šos dokumentus arī ilgāku laika periodu.

Augstākā tiesa ir atzinusi par pamatotiem Administratīvās apgabaltiesas izdarītos 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 (*Augstākās tiesas 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 (*noteic, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs*). Tāpat 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 pieteicējs nekustamajā īpašumā bija deklarēts mazāk par divpadsmit mēnešiem, tad pieteicējam jau saskaņā ar 2007. –2008.gadā spēkā esošo normatīvo regulējumu bija jārēķinās, ka īpašuma pārdošanas gadījumā viņam būs pienākums samaksāt nodokli.

[13] Savukārt, vērtējot to, vai pieteicējs ir sniedzis ticamus paskaidrojumus par objektīvu nespēju iesniegt izdevumus apliecinošus dokumentus, tiesa atzīst, 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, t.i., tikai pēc tam, kad jau bija pieņemts sākotnējais lēmums.

[14] Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa atzīst, 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.

[15] 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, 27.03.2007.*). Izskatāmajā lietā tiesa nekonstatē tādus netipiskus lietas apstākļus, kas ļautu tiesai, pamatojoties uz samērīguma apsvērumiem, atkāpties no normatīvajos aktos noteiktā regulējuma par kritērijiem, kuri ir jākonstatē, lai izdevumus atzīstu par iekļaujamiem nekustamā īpašuma iegādes vērtībā saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.[9]panta 5.[1]daļu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

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

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

Tiesnese D.Ābele