ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr.A420268719
Lietas arhīva Nr. AA43-0845-20/14
ECLI:LV:ADAT:2020:1125.A420268719.6.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 25.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Linda Vīnkalna, tiesneses Sandra Gintere un Kristīne Kalvāne

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 6.septembra lēmuma Nr.31.1-22.10/4028 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 10.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējai /pers. A/, pamatojoties uz 2002.gada 5.novembra pirkuma līgumu, 2002.gada 13.decembrī zemesgrāmatā nostiprinātas īpašuma tiesības uz zemesgabalu /adrese/, kadastra numurs /numurs A/(turpmāk – nekustamais īpašums). 2017.gada 25.augustā zemesgrāmatā ierakstītas divas ar šo zemesgabalu saistītas būves, kadastra apzīmējumi /numurs B/un /numurs C/.

2018.gada 12.martā pieteicēja nekustamo īpašumu pārdeva.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļas vadītājas 2019.gada 23.aprīļa lēmumu Nr.31.1-8.56/147930 par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem pieteicējai noteikts budžetā maksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis 19 241,82 euro un nokavējuma nauda 1707,71 euro.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektores 2019.gada 6.septembra lēmumu Nr.31.1-22.10/4028 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) apstrīdētais lēmums atstāts negrozīts. Pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka likumdevējs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotajā daļā ir paredzējis, ja vispirms īpašumā iegūta zeme, bet pēc tam – ēka, par visa nekustamā īpašuma iegādes dienu uzskata to, kad ēka ierakstīta zemesgrāmatā. Ievērojot to, ka pieteicēja vispirms īpašumā ieguva zemi, bet vēlāk uz tās uzbūvēja māju, nekustamā īpašuma iegādes brīdis ir 2017.gada 25.augusts, kad ēka tika reģistrēta zemesgrāmatā. Līdz ar to neizpildās viens no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta piemērošanas kritērijiem – atsavinātais īpašums nebija pieteicējas īpašumā vismaz 60 mēnešus –, un pieteicējas gūtais ienākums ir apliekams ar nodokli kā ienākums no kapitāla aktīvu atsavināšanas.

[3] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu, norādot uz šādiem apsvērumiem.

[3.1] 2002.gada 5.novembrī pieteicēja iegādājās zemesgabalu ar mērķi būvēt dzīvojamo māju. Mājas būvniecība uzsākta 2003.gadā, un būvniecībai izmantoti bankā saņemto kredītu līdzekļi. Kredīta atmaksas nodrošināšanai tika nostiprinātas hipotēkas, un, kad mājas būvniecībai ņemto aizdevumu atmaksa veikta pilnā apmērā, arī visas hipotēkas tika dzēstas. Dzīvojamā ēka līdz ekspluatācijai derīgam stāvoklim izbūvēta 2004.gadā, un no šī gada tā bija pieteicējas un viņas ģimenes vienīgā dzīvesvieta.

Apstākli, ka ēka bija dzīvošanai derīga, apliecina: 1) Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes 2019.gada 16.maija izziņa Nr.474, ka pieteicēja nekustamajā īpašumā reģistrēta no 2004.gada 12.janvāra; 2) Ikšķiles pirmsskolas izglītības iestādes /Nosaukums A/ 2019.gada 16.maija izziņa Nr.1-17/5, ka pieteicējas bērni apmeklēja Ikšķiles novada pirmsskolas izglītības iestādi no 2004.gada 1.septembra; 3) Ikšķiles vidusskolas 2019.gada 9.maija izziņa Nr.1-18/17, ka /pers. B/ mācījās Ikšķiles vidusskolā no 2011.gada 1.septembra un /pers. C/ – no 2007.gada 1.septembra; 4) Ikšķiles novada bāriņtiesas 2008.gada 25.augusta lēmums Nr.1-6/25, kurā norādīts, ka /pers. D/ dzīvo nekustamajā īpašumā; 5) Ikšķiles novada bāriņtiesas 2008.gada 4.jūnija sadzīves apstākļu apsekošanas akts.

Arī pārsūdzētajā lēmumā atzīts, ka pieteicēja faktiski dzīvoja un bija deklarēta nekustamajā īpašumā no 2004.gada.

Nekustamais īpašums tika pārdots 14 gadus pēc dzīvojamās ēkas faktiskas uzcelšanas un apdzīvošanas. Līdz ar to uz pieteicēju ir attiecināms likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā paredzētais nodokļa atbrīvojums.

[3.2] No likumprojekta grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", kas stājās spēkā 2018.gada 1.janvārī, anotācijas redzams, ka likumdevēja mērķis bija novērst nodokļa atbrīvojuma ļaunprātīgu izmantošanu, ja tiek pārdots īpašums, kurš faktiski nav bijis izmantojams dzīvošanai vai nav bijis izmantots kā personas pamata dzīvesvieta.

Strīdus tiesību normas piemērošanas neskaidrību rada arī apstāklis, ka jēdziens „nekustamā īpašuma iegādes brīdis" tiek lietots neatbilstoši ilgstoši pastāvošiem un stabiliem civiltiesību noteikumiem. Pieteicēja atbilstoši Civillikuma 968.pantā noteiktajam uzskatīja, ka viņas uzbūvētā dzīvojamā māja pieder pieteicējai un ir viņas īpašumā no tās uzbūvēšanas brīža.

Pieteicējas īpašuma tiesības uz zemesgabalu saskaņā ar Civillikuma 994.pantu radās 2002.gada 13.decembrī ar tā ierakstīšanu zemesgrāmatā, bet īpašuma tiesības uz ēkām nosakāmas, ievērojot Civillikuma 968.panta noteikumus. Minētais nevar tikt pārgrozīts, un tas varētu būt attiecināms uz tiem gadījumiem, ja vēsturiski pastāvēja dalītas īpašuma tiesības uz zemi un ēkām.

Ja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotā daļa tiek iztulkota un piemērota tā, kā tas tiek norādīts pārsūdzētajā lēmumā, minētā norma neatbilst Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 90.pantā ietvertajiem normu kvalitātes kritērijiem. Ar Administratīvā procesa likumā noteiktajām interpretācijas metodēm uz atsavināšanas darījuma noslēgšanas brīdi nebija iespējams noskaidrot un saprast tiesību normas jēgu, kādu tai piešķir dienests. Tādējādi minētā norma nav skaidra, paredzama un nav atzīstama par vispārsaistošu, kā arī uz tās pamata pieteicējas gadījumā nav pieļaujams veikt nodokļa uzrēķinu.

[3.3] Pieteicēja nepiekrīt pārsūdzētajā lēmumā norādītajai nekustamā īpašuma iegādes vērtībai 38 790,88 euro apmērā.

Bankā saņemtie kredītu līdzekļi tika izmantoti dzīvojamās mājas būvniecībai. Lietā atšķiras viedokļi par to, kādi dokumentārie pierādījumi apliecina faktiski izdarīto ieguldījumu apmēru. Lai gan dienests atzīst, ka likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" neuzliek pienākumu privātpersonai saglabāt attaisnojuma dokumentus, tomēr lietā nav vērtēti apstākļi, kādos privātpersona īstenoja tiesības nesaglabāt attaisnojuma dokumentus.

2014.gadā, veicot pieteicējas ienākumu deklarācijas pārbaudi, dienests pieteicējai lūdza iesniegt papildu deklarācijas par 2012. un 2013.gadu. Tajās pieteicēja norādīja, ka nekustamā īpašuma iegādes vērtība ir 90 000 Ls, t.i., 128 058,40 euro. Tā kā likumā noteiktajā šo deklarāciju pārbaudes termiņā – līdz 2017.gada 15.augustam – dienests pieteicējas papildu deklarācijās iekļautos datus, t.sk. nekustamā īpašuma iegādes vērtību, neapšaubīja, pieteicēja paļāvās, ka dienests šo iegādes vērtību ir akceptējis un tā tiks izmantota turpmākajām nodokļu aprēķināšanas vajadzībām.

Līdz ar to dienestam vairs nav tiesiska pamata neatzīt vai apstrīdēt datus, kas iekļauti jau vienreiz pārbaudītās deklarācijās, un nekustamā īpašuma iegādes vērtība ir norādītie 128 058,40 euro, no kuriem veicams arī nodokļa aprēķins.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 10.februāra spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots šādi.

[4.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 4.punkts noteic, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir apliekami fiziskas personas gūtie ienākumi no kapitāla, t.sk. no kapitāla pieauguma.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktu gada apliekamā ienākuma avots ir ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas un citu kapitāla aktīvu atsavināšanas ienākums atbilstoši šā likuma 11.9pantam, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi.

No minētā izriet, ka ienākumi no kapitāla aktīvu, tostarp nekustamo īpašumu, atsavināšanas ir ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekami ienākumi.

[4.2] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.pantā noteikti ienākumu veidi, kas nav apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Saskaņā ar minētā panta pirmās daļas 33.punktu kā ienākums, kas netiek ietverts gada apliekamajā ienākumā un netiek aplikts ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, noteikts 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).

Lai piemērotu minēto likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteikto izņēmumu, ir jāizpildās šādiem obligātiem priekšnoteikumiem: 1) no nekustamā īpašuma (personas īpašuma tiesību) reģistrācijas zemesgrāmatā līdz tā atsavināšanai ir pagājuši vairāk nekā 60 mēneši jeb pieci gadi; 2) nekustamais īpašums ir bijis personas deklarētā dzīvesvieta vismaz 12 mēnešu pēc kārtas pēdējo 60 mēnešu jeb piecu gadu (kuru laikā persona bija nekustamā īpašuma īpašniece) laikā no brīža, kad nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā.

[4.3] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotajā daļā noteikta nekustamā īpašuma iegādes brīža noteikšanas kārtība gadījumā, ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, ko veido zeme un uz tās esoša būve (jaunbūve, ēka vai būve), taču zemes un būvju īpašuma tiesības nav nostiprinātas zemesgrāmatā vienlaicīgi.

Saskaņā ar minēto normu, ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, ko veido ēka vai būve un zeme, uz kuras atrodas ēka vai būve, bet uz šo zemi īpašuma tiesības iegūtas un zemesgrāmatā nostiprinātas vēlāk nekā uz ēku vai būvi, tad par nekustamā īpašuma iegādes brīdi uzskata dienu, kad ēka vai būve ierakstīta zemesgrāmatā. Ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, ko veido jaunbūve, ēka vai būve un zeme, bet uz šo jaunbūvi, ēku vai būvi īpašuma tiesības iegūtas un zemesgrāmatā nostiprinātas vēlāk nekā uz zemi, tad par nekustamā īpašuma iegādes brīdi uzskata dienu, kad jaunbūve, ēka vai būve ierakstīta zemesgrāmatā, izņemot šā panta pirmās daļas 33.1punktā noteikto gadījumu.

Tiesa secinājusi, ka no tiesību normas satura izriet, ka likumdevējs ir izšķīries kā būtiskāko nekustamā īpašuma objektu, pēc kura reģistrācijas zemesgrāmatā nosakāms īpašuma iegādes brīdis, noteikt tieši būvi. Minētais atbilst konkrēto izņēmumu ieviešanas mērķim – atbrīvot personu no pienākuma maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no ienākumiem, kas gūti no nekustamā īpašuma atsavināšanas, ja persona atsavina savu pamata dzīvesvietu, mājokli. Dzīvesvieta saskaņā ar Dzīvesvietas deklarēšanas likuma 3.panta pirmo daļu ir jebkura personas brīvi izraudzīta ar nekustamo īpašumu saistīta vieta (ar adresi), kurā persona labprātīgi apmetusies ar tieši vai klusējot izteiktu nodomu tur dzīvot, kurā dzīvot tai ir tiesisks pamats un kuru šī persona atzīst par vietu, kur tā sasniedzama tiesiskajās attiecībās ar valsti un pašvaldību.

[4.4] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 9.panta astotā daļa piemērotajā redakcijā ir spēkā no 2018.gada 1.janvāra, kad stājās spēkā 2017.gada 28.jūlijā pieņemtais likums „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"", un tā tika papildināta ar šādu tekstu: „Ja tiek atsavināts nekustamais īpašums, ko veido jaunbūve, ēka vai būve un zeme, bet uz šo jaunbūvi, ēku vai būvi īpašuma tiesības iegūtas un zemesgrāmatā nostiprinātas vēlāk nekā uz zemi, tad par nekustamā īpašuma iegādes brīdi uzskata dienu, kad jaunbūve, ēka vai būve ierakstīta zemesgrāmatā, izņemot šā panta pirmās daļas 33.1punktā noteikto gadījumu".

Minētā likumprojekta anotācijā attiecībā par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotās daļas grozījumiem norādīts: „Praksē bieži sastopamas situācijas, kurās rodas strīdi par to, vai izpildīts kritērijs par nekustamā īpašuma atrašanos maksātāja īpašumā vismaz 60 mēnešus, un attiecīgi, vai maksātāja ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas atbrīvojams no nodokļa. Bieži rodas situācijas, kad maksātājs vispirms īpašumā ir ieguvis zemi, bet pēc tam uz tās uzcēlis ēku. Tā kā likums izvirza arī otru kritēriju (dzīvesvieta deklarēta vismaz 12 mēnešus), kas liecina par mērķi, ka atbrīvojums primāri orientēts uz maksātāja pamata dzīvesvietas atsavināšanu, pamatota būtu prasība, ka nekustamais īpašums ir izmantojams arī dzīvošanai. Tādējādi likumprojektā iekļauta norma, kas paredz, ka gadījumos, ja vispirms īpašumā iegūta zeme, bet pēc tam ēka, par visa nekustamā īpašuma iegādes dienu uzskata dienu, kad ēka ierakstīta zemesgrāmatā".

Pirms minēto likuma grozījumu pieņemšanas Senāts, interpretējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktu attiecībā par gadījumu, kad nekustamais īpašums sastāv no vairākiem objektiem (vispirms iegādāta zeme, nostiprinot īpašuma tiesības zemesgrāmatā, bet pēc tam uz zemes uzbūvēta jaunbūve), bija atzinis, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā lietotais jēdziens „nekustamais īpašums" ir interpretējams atbilstoši Civillikuma regulējumam (Civillikuma 968.pants), ka zeme un būves ir vienots īpašums, un tiesību normas piemērotājam, nosakot īpašuma iegādes brīdi, nav jāvērtē izmaiņas nekustamā īpašuma sastāvā (sk. Senāta 2014.gada 30.decembra lēmumu lietā Nr.SKA-1385/2014, 2017.gada 30.novembra spriedumu lietā Nr.SKA-245/2017 un 2017.gada 15.decembra spriedumu lietā Nr.SKA-239/2017).

Pie šāda secinājuma Senāts nonāca, jo likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā nebija sniegts skaidrojums par to, no kura brīža būtu skaitāms 60 mēnešu termiņš gadījumā, kad nekustamais īpašums sastāv no vairākām vienībām.

Lai novērstu radušās neskaidrības likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta interpretācijā, likumdevējs pieņēma iepriekš aplūkotos likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotās daļas grozījumus, nosakot, no kura brīža skaitāms 60 mēnešu termiņš.

Tiesa norādījusi, ka gan no minētās Senāta prakses, gan no aplūkotās likumprojekta anotācijas izriet, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotās daļas papildinājums – otrais teikums – nav attiecināms uz dalīta īpašuma gadījumu.

[4.5] Attiecībā par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punkta mērķi neaplikt ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ienākumus, Senāts, izvērtējot likumdevēja pieņemtos likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" grozījumus, kas saistīti ar 9.panta pirmās daļas 33.punkta piemērošanu, ir atzinis, ka likumdevēja 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. Šo kritēriju izpilde var būt atkarīga arī vienīgi no pašas personas gribas un rīcības. Šajā sakarā nevar pieņemt, ka likumdevējs nebūtu apzinājies, ka persona, iegūstot īpašumu, var izvēlēties tūlīt nenostiprināt savas īpašuma tiesības zemesgrāmatā, un gadījumā, ja persona iegūšanas faktu var pierādīt ar pašiem darījumu apliecinošiem dokumentiem, tas varētu būt atzīstams par pietiekamu, lai konstatētu likumā noteikto laika posmu. Tomēr likumdevējs šos gadījumus tādā veidā nav regulējis. Šajā ziņā arī būtu apšaubāma nodokļu administrācijai uzlikta pienākuma katrā gadījumā noskaidrot īpašuma iegūšanas faktu atbilstoši darījumu dokumentiem un arī pārbaudīt to īstumu un spēkā esamību pamatotība un pareizība. Šāda pieeja arī varētu radīt riskus noskaidrot patieso īpašuma piederības ilgumu, ko norādījusi pati persona, piemēram, uzrādot neatbilstošu darījumu noslēgšanas vai īpašuma iegūšanas datumu, vai gadījumos, ja par īpašuma tiesībām ir strīds u.tml. Tādēļ likumdevējs visos gadījumos, kad persona atsavina savu nekustamo īpašumu, apzināti ir noteicis, ka atskaites brīdis īpašuma piederības ilguma noteikšanai ir diena, kad attiecīgās personas īpašuma tiesības nostiprinātas zemesgrāmatā (sk. Senāta 2017.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-253/2017 6.punktu un 2019.gada 23.maija sprieduma lietā Nr.SKA-245/2019 8.punktu).

[4.6] Tiesa no lietas materiāliem konstatējusi un lietā nav strīda par to, ka pieteicējas īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu zemesgrāmatā reģistrētas 2002.gada 13.decembrī, pamatojoties uz 2002.gada 5.novembra pirkuma līgumu. Īpašuma iegādes brīdī īpašums sastāvēja no zemesgabala ar kadastra numuru /numurs A/. Bet 2017.gada 25.augustā, pamatojoties uz Ikšķiles novada pašvaldības būvvaldes 2017.gada 18.augusta aktu par ēku pieņemšanu ekspluatācijā, zemesgrāmatā ierakstītas būves ar kadastra apzīmējumu /numurs B/un /numurs C/.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotajā daļā noteiktajam par nekustamā īpašuma iegādes brīdi uzskatāma diena, kad īpašuma sastāvā esošās būves ierakstītas zemesgrāmatā, t.i., 2017.gada 25.augusts.

Ņemot vērā, ka 2018.gada 12.martā pieteicēja īpašumu ir pārdevusi, bet saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astoto daļu uzskatāms, ka īpašums pieteicējas īpašumā ir nepilnu gadu (no 2017.gada 25.augusta), izskatāmajā gadījumā nav piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā paredzētais izņēmums.

[4.7] Demokrātiskā tiesiskā valstī valsts pārvaldei ir jātiecas nodrošināt taisnīgumu un nav pieļaujama formāla tiesību normu piemērošana, ignorējot faktiskos apstākļus, ja tie konkrēto gadījumu būtiski atšķir no citiem gadījumiem, kuros likumdevējs ir paredzējis noteiktu valsts varas izmantošanas veidu. Netipiskajos gadījumos iestādei ir tiesības atkāpties no likumā noteiktās tiesisko seku īstenošanas. Tomēr šādai atkāpei ir jābūt pamatotai ar īpašiem, uzrādāmiem un pārliecinošiem argumentiem. Netipisks ir tāds gadījums, kas izpilda visus likuma normas tiesiskā sastāva nosacījumus, taču ar to nesaraujami ir saistīti papildu apstākļi, kas būtiski maina šī gadījuma raksturu (Levits E. „Samērīguma princips un obligātais administratīvais akts". Latvijas Vēstnesis, Jurista Vārds, 2007.gada 27.marts Nr.13 (466)).

Pieteicēja norādījusi, ka nekustamā īpašuma sastāvā ietilpstošā dzīvojamā ēka tikusi uzbūvēta līdz ekspluatācijai derīgam stāvoklim jau 2004.gadā un no 2004.gadā tā ir pieteicējas un viņas bērnu deklarētā dzīvesvieta. Taču pieteicēja nav norādījusi par objektīviem no viņas gribas neatkarīgiem iemesliem, kādēļ ilgstoši dzīvojamā ēka netika nodota ekspluatācijā un attiecīgi netika ierakstīta zemesgrāmatā, nostiprinot pieteicējas īpašuma tiesības uz to.

Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē norādīja par dzīvojamajā ēkā veiktajiem būvdarbiem ilgstošā laika periodā līdz ēkas nodošanai ekspluatācijā, taču minētais apstāklis nav atzīstams par netipisku gadījumu, kas dotu pamatu atkāpties no likumdevēja noteiktā.

[4.8] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.9panta pirmajā daļā noteikts, ka kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā.

Kapitāla aktīva iegādes vērtībā saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.9panta piekto daļu 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.

[4.9] No zemesgrāmatas datiem un lietā iesniegtā 2002.gada 5.novembra pirkuma līguma 2.1.punkta izriet, ka maksa par nekustamo īpašumu, kura sastāvā ietilpst zeme ar platību 1441 m2, norādīta 3500 Ls jeb 4980,04 euro.

Lietā nav strīda par dienesta aprēķinātajiem izdevumiem, kas saistīti ar pieteicējas īpašuma tiesību uz nekustamo īpašumu reģistrāciju zemesgrāmatā – 132,61 euro, un par dienesta noteiktajiem izdevumiem, kas saistīti ar nekustamā īpašuma nodošanu ekspluatācijā (valsts un kancelejas nodevas) 14,22 euro.

Tiesa no zemesgrāmatas datiem un lietā iesniegtā 2018.gada 12.marta pirkuma līguma 2.punkta konstatējusi, ka nekustamā īpašuma pārdošanas maksa bija 135 000 euro, no kuriem 6750 euro pircējam bija jāsamaksā divu darba dienu laikā no līguma noslēgšanas dienas, bet pārējā summa 128 250 euro – līdz 2018.gada 15.aprīlim.

[4.10] Attiecībā par kapitāla aktīvā veikto ieguldījuma vērtības kapitāla aktīva turēšanas laikā noteikšanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.9panta 5.1daļa noteic, ka 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.

Senāts norādījis, ka atbilstoši minētajai tiesību normai 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 (sk. Senāta 2019.gada 12.marta sprieduma lietā Nr.SKA-41/2019 10.punktu).

[4.11] Pieteicēja izdevumu pamatojumam dienestā iesniedza šādus dokumentus: 1) 2018.gada 19.februāra Ober Haus Real Estate Company atskaiti par nekustamā īpašuma tirgus vērtību; 2) fotoattēlus; 2) Latvijas Bankas 2018.gada 17.maija pārskatu par personas saistībām; 3) pieteicējas papildu deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu par 2012. un 2013.gadu.

Tiesa norādījusi, ka nekustamā īpašuma novērtējums sniedz informāciju par to, ka nekustamā īpašuma tirgus vērtība 2018.gada 7.februārī bija 135 000 euro, īpašuma piespiedu pārdošanas vērtība – 9500 euro. Taču šis pierādījums nepierāda konkrētus pieteicējas veiktus ieguldījumus īpašuma uzlabošanā un atjaunošanā. Par konkrētiem pieteicējas izdevumiem, kas saistīti ar īpašuma uzlabošanu un atjaunošanu, neliecina arī pieteicējas iesniegtie fotoattēli.

Latvijas Bankas 2018.gada 17.maija pārskatā norādīts, ka tam ir informatīvas raksturs, nevis publiska ticamība. Tāpēc iesniegtais pierādījums nevar tikt vērtēts kā dokuments, kas pierāda pieteicējas izdevumus. Turklāt tiesa no šī pārskata satura konstatējusi, ka tas satur informāciju par

AS „Nordea Bank Finland PLC Latvijas Filiāle" finansēšanas pakalpojumiem (kredīts mājokļa iegādei) un sniegtiem galvojumiem, taču no šī pārskata nav konstatējama pārskatā norādīto pieteicējas bankas saistību saistība ar nekustamo īpašumu.

No pieteicējas iesniegtajām papildu deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu par 2012. un 2013.gadu tiesa konstatējusi, ka pieteicēja attiecīgajos taksācijas gados ir deklarējusi nekustamo īpašumu – zemi ar iegādes vērtību 90 000 Ls. Taču papildu deklarācijas pašas par sevi nav atzīstamas par dokumentāriem pieteicējas izdevumus apliecinošiem pierādījumiem.

Papildus tiesa norādījusi, ka no lietā iesniegtā 2017.gada 18.augusta akta par ēkas pieņemšanu ekspluatācijā, kods /numurs/ konstatējams, ka pieteicēja, nododot būves ekspluatācijā, kā būvniecības kopējās izmaksas norāda 40 000 euro, kas neatbilst dienestam sniegtajos paskaidrojumos norādītajam.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzinusi, ka dienests pamatoti atzinis, ka pieteicēja nav iesniegusi dokumentārus pierādījumus, kas apliecinātu konkrētus pieteicējas veiktus ieguldījumus nekustamajā īpašumā.

[4.12] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.9panta 7.2daļu, ja nekustamais īpašums ir izveidots, lai nodrošinātu sevi (vai savu ģimeni) ar dzīvošanai paredzētu nekustamo īpašumu, un nodots ekspluatācijā, sākot ar 2001.gada 1.janvāri, un maksātāja rīcībā nav dokumentu, kas pierāda ar nekustamā īpašuma izveidošanu saistītos izdevumus, par nekustamā īpašuma iegādes vērtību uzskata aktuālo nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību gadā, kad nekustamais īpašums ir nodots ekspluatācijā.

Saskaņā ar Valsts zemes dienesta sniegto informāciju nekustamā īpašumā būvju, kuras tika nodotas ekspluatācijā 2017.gadā, kadastrālā vērtība 2017.gada 15.jūnijā bija 33 664 euro (būves ar kadastra apzīmējumu /numurs B/kadastrālā vērtība 26 567 euro un būves ar kadastra apzīmējumu /numurs C/kadastrālā vērtība 7097 euro).

Līdz ar to tiesa atzinusi, ka dienests pamatoti saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.9panta 7.2daļu nekustamā īpašumā esošo būvju iegādes vērtību noteica 33 664 euro.

Ņemot vērā arī iepriekš konstatēto, tiesa atzinusi, ka dienests pamatoti noteica izdevumus, kas saistīt ar nekustamā īpašumā iegādi 38 790 euro.

[5] Pieteicēja par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 10.februāra spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, pamatojoties uz šādiem apsvērumiem.

[5.1] Tiesa analizējusi vienīgi dzīvojamās ēkas būvniecības procesa ilgumu, taču tā nav vērtējusi apstākli, ka objektīvu apstākļu dēļ – bērnu skaita pieaugums (no viens līdz trīs) un audžuģimenes pienākumu izpilde – pastāvēja nepieciešamība dzīvojamo ēku pastāvīgi pārplānot un pārbūvēt, un izbūvēt saimniecības ēku. Turklāt normatīvie akti neparedz konkrētu būvniecības pabeigšanas un ekspluatācijā nodošanas termiņu, bet paredz tikai to, ka ēkas būvniecībai un nodošanai ekspluatācijā jānotiek spēkā esošas būvatļaujas ietvaros.

Izskatāmo gadījumu par netipisku attiecībā pret citiem līdzīgiem gadījumiem padara audžuģimenes pienākumu izpilde, ko apliecina Ikšķiles novada bāriņtiesas 2008.gada 4.jūnija sadzīves apstākļu apsekošanas akts.

Gan Ikšķiles novada bāriņtiesas 2008.gada 4.jūnija sadzīves apstākļu apsekošanas aktā, gan Ikšķiles novada bāriņtiesas 2008.gada 25.augusta lēmumā tiek lietots jēdziens „privātmāja". Līdz ar to Ikšķiles novada bāriņtiesa kā vienotā valsts pārvaldes sistēmā ietilpstoša iestāde ar neapstrīdamu administratīvo aktu – 2008.gada 25.augusta lēmumu – ir faktiski konstatējusi pieteicējai pastāvošas īpašuma tiesības uz dzīvojamo māju.

Ja dzīvojamā māja ir nepieciešama, lai nodrošinātu sabiedrībai svarīgu audžuģimenes funkciju, secināms, ka valsts pārvalde atzīst pieteicējas īpašuma tiesības uz šo dzīvojamo māju. Savukārt tad, kad pieteicējai pienāktos nodokļa atbrīvojums, valsts pārvalde šīs īpašuma tiesības vairs neatzīst, kas neatbilst ne valsts pārvaldes vienotības, ne labas pārvaldības, ne taisnīguma principiem.

[5.2] Tiesa nav pienācīgi izvērtējusi pieteicējas argumentus par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotās daļas (redakcijā, kas stājās spēkā ar 2018.gada 1.janvāri) skaidrību un interpretāciju kopsakarā ar minētā panta pirmās daļas 33.punktu.

Likumdevējs ar attiecīgajiem grozījumiem minētajā normā ir vēlējies vienīgi pārliecināties, ka personai, kura pretendē uz nodokļu atbrīvojumu, piederošā ēka ir faktiski pastāvējusi un piederējusi ilgāk par 60 mēnešiem. Minēto apliecina tas, ka šajā normā paredzēts piešķirt nodokļa atbrīvojumu arī tad, kad ēka ir bijusi reģistrēta tikai jaunbūves statusā. Kā zināms, jaunbūves statusā ēku reģistrē, pamatojoties vienīgi uz būvvaldes izziņu, un par jaunbūves ēku nav jāmaksā nekustamā īpašuma nodoklis. Līdz ar to likumdevējs nav izvirzījis ēkas nodošanu ekspuatācijā un/vai nekustamā īpašuma nodokļa samaksu kā obligātu nodokļa atbrīvojuma piesķiršanas priekšnoteikumu.

Attiecīgi, tā kā likumdevēja mērķis ir vienīgi pārliecināties, ka dzīvojamā ēka, kuras īpašnieks pretendē uz nodokļu atbrīvojumu, faktiski pastāv, nav pamata uzskatīt, ka likumdevējs būtu vēlējies arī liegt nodokļa atbrīvojumu personai, kura var pierādīt dzīvojamās ēkas pastāvēšanu dabā ar objektīvi ticamiem un pārbaudāmiem līdzekļiem, piemēram, ar bāriņtiesas lēmumu.

[5.3] Ievērojot ilgo laiku, kas pagājis, kopš uzsākts būvniecības process, nav saglabāti ar būvniecību saistītās tiešās izmaksas apliecinoši dokumenti. Aktā par ēku nodošanu ekspluatācijā norādītā summa 40 000 euro ir tikai daļa no izmaksām un tā ir attiecināma uz saimniecības ēku, jo, aizpildot attiecīgās formas, pieteicēja kļūdaini uzskatīja, ka nepieciešams norādīt tikai saimniecības ēkas izmaksas. Tomēr galvenais noskaidrojamais jautājums ir tas, cik ilgi un kādos apstākļos privātpersonai bija pienākums uzglabāt šādus izdevumus apliecinošus dokumentus.

[6] Paskaidrojumos apgabaltiesai dienests norāda, ka apelācijas sūdzība ir nepamatota.

Dienests, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā un 9.panta astotajā daļā noteikto, norāda, ka par nekustamā īpašuma iegādes brīdi uzskatāms tieši 2017.gada 25.augusts, kad dzīvojamā ēka reģistrēta zemesgrāmatā. Savukārt pieteicējas tiesības uz nekustamo īpašumu, to atsavinot, beidzās 2018.gada 21.martā, kas apliecina to, ka nekustamais īpašums nav bijis pieteicējas īpašumā ilgāk par 60 mēnešiem.

Dienests piekrīt tiesai, ka papildu deklarācijas pašas par sevi nav atzīstamas par pieteicējas izdevumus apliecinošiem pierādījumiem.

[7] 2020.gada 5.oktobra paskaidrojumā apgabaltiesai pieteicēja norāda, ka lietu iespējams izskatīt rakstveida procesā. Pieteicēja norāda, ka likuma „Par nekustamā īpašuma ierakstīšanu zemesgrāmatās" 25.pants ietver to, ka „jaunbūves", t.i., iesākta būvniecība līdz nodošanai ekspluatācijā, ir ierakstāmas zemesgrāmatā, pamatojoties uz būvinspekcijas (būvvaldes) izdotu izziņu, kurā norādīts būvniecības tiesiskais pamats un jaunbūves raksturojums. Līdz ar to likumdevēja primārais mērķis ir vienīgi gūt pārliecību, ka dzīvojamā ēka, kuras īpašnieks pretendē uz nodokļu atbrīvojumu, faktiski pastāv. Ēkas nodošana ekspluatācijā nav obligāta, lai tiktu piemērots nodokļa atbrīvojums.

Motīvu daļa

[8] Novērtējusi lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un pirmās instances tiesas spriedumā

ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, līdz ar to apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, to neatkārtojot.

[10] Par apelācijas sūdzības argumentiem apgabaltiesa norāda, ka tie nav pamatoti.

Senāts, interpretējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktu, tostarp atzinis, ka dzīvesvietas deklarēšanas kritērijs uzrāda likumdevēja mērķi atbrīvojumu attiecināt uz īpašumu, kas ir personas pamata dzīvesvieta (sk. Senāta 2020.gada 10.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-33/2020 8.punktu, 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-26/2015 8.punktu).

Tomēr vienlaikus 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 (sk. Senāta 2020.gada 10.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-33/2020 8.punktu, 2017.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-253/2017 6.punktu).

Pieteicējas pienākums samaksāt nodokli noteikts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktā.

Pieteicēja nepamatoti uzskata, ka lietā ir apstākļi, kas ir pamats piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteikto izņēmumu.

Pirmās instances tiesa pareizi secināja, ka, lai pieteicējai piemērotu minēto izņēmumu, neizpildās normas obligātais priekšnoteikums – no nekustamā īpašuma (personas īpašuma tiesību) reģistrācijas zemesgrāmatā līdz tā atsavināšanai ir pagājuši vairāk nekā 60 mēneši jeb pieci gadi.

Nav strīda, ka īpašuma tiesības uz dzīvojamo ēku adresē, kurā pieteicēja bija deklarējusi dzīvesvietu, nostiprinātas 2017.gada 25.augustā, bet nekustamo īpašumu pieteicēja atsavināja 2018.gada 12.martā, tas ir, nepaejot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā paredzētajam termiņam no īpašuma tiesību reģistrācijas zemesgrāmatā.

Pirmās instances tiesa pareizi piemēroja tiesību normas, secinot, ka minētās normas piemērošanai vērā jāņem tieši īpašuma tiesību uz ēku nostiprināšanas brīdis. Tas noteikts gan likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta astotajā daļā, gan ir interpretēts tiesu praksē, uz ko atsaukusies pirmās instances tiesa.

[11] Atbilstoši Dzīvesvietas deklarēšanas likuma 3.panta pirmajai daļai minētā likuma izpratnē dzīvesvieta ir jebkura personas brīvi izraudzīta ar nekustamo īpašumu saistīta vieta (ar adresi), kurā persona labprātīgi apmetusies ar tieši vai klusējot izteiktu nodomu tur dzīvot, kurā dzīvot tai ir tiesisks pamats un kuru šī persona atzīst par vietu, kur tā sasniedzama tiesiskajās attiecībās ar valsti un pašvaldību.

Ievērojot minēto, pieteicējai tiesiskais pamats deklarēt savu dzīvesvietu bija viņai piederošā zemesgabala adresē, kur viņa bija sasniedzama tiesiskajās attiecībās ar valsti. Šajā aspektā nav nozīmes, vai dzīvojamā māja bija pieņemta ekspluatācijā.

Savukārt Būvniecības likuma 21.panta otrajā daļā noteikts, ka būvi aizliegts izmantot līdz tās pieņemšanai ekspluatācijā, izņemot šā panta trešajā daļā minētos gadījumus.

Minētā panta trešajā daļā noteikts, ka ekspluatācijā pieņemtas ēkas pārbūves, atjaunošanas vai restaurācijas laikā, kā arī inženiertīklu un speciālajos būvnoteikumos paredzētajos gadījumos inženierbūvju būvniecības, pārbūves vai atjaunošanas laikā to izmantošana pirms pieņemšanas ekspluatācijā ir atļauta, ja būvprojektā iekļauts izvērtējums par būves izmantošanas pieļaujamību būvdarbu laikā, izmantošanas nosacījumi, bet attiecībā uz ēkām – arī aprēķini par būvmateriālu pieļaujamo svaru un montāžas slodzi uz nesošajām konstrukcijām, kuri iekļauti būvprojekta sastāvā esošajā darbu organizācijas projektā.

No minētā būvniecības tiesiskā regulējuma izriet, pirmkārt, tas, ka strīdus ēkā dzīvot pirms tās pieņemšanas ekspluatācijā ir prettiesiski (galvenokārt drošības dēļ), otrkārt, lai veiktu pārbūvi, pirms tam ēku ir nepieciešams pieņemt ekspluatācijā. Tādā gadījumā, saņemot attiecīgu atzīmi būvatļaujā, ēku ir iespējams izmantot arī būvdarbu laikā.

Šādos apstākļos nekustamā īpašuma atsavināšanas gadījumā attiecībā uz nodokļa apmēru nepelna tiesisku aizsardzību pieteicējas atsaukšanās uz to, ka viņa nekustamajā īpašumā faktiski ir ilgstoši dzīvojusi. Tikai no pašas pieteicējas gribas ir bijis atkarīgs tas, ka ēka nav tikusi pieņemta ekspluatācijā, pirms sākta tās izmantošana, un sekojoši – īpašumtiesības nav nostiprinātas zemesgrāmatā agrāk – vismaz piecus gadus līdz īpašuma atsavināšanai.

[12] Pieteicēja pareizi norādījusi, ka likumdevējs nav izvirzījis ēkas pieņemšanu ekspluatācijā un/vai nekustamā īpašuma nodokļa samaksu kā obligātu nodokļa atbrīvojuma piešķiršanas priekšnoteikumu, bet tāds ir noteikts ēkas vai jaunbūves reģistrācijas zemesgrāmatā ilgums līdz atsavināšanai. Ēkas pastāvēšana dabā nav pietiekams pamats konkrētā nodokļa atvieglojuma piemērošanai.

Ja pieteicējai bija šaubas par tiesisko regulējumu nodokļa nomaksā, atsavinot nekustamo īpašumu, viņai bija iespēja dienestam prasīt uzziņu.

[13] Šās lietas ietvaros nav pamata atsaukties uz izskatāmo kā netipisku gadījumu.

Audžuģimenes pienākumu izpilde, tāpat kā, piemēram, daudzbērnu ģimenes statuss, pats par sevi nav apstāklis, lai īpašuma atsavināšanas gadījumā piemērotu atbrīvojumu no nodokļa nomaksas.

Ikšķiles novada bāriņtiesas konstatētais, ka pieteicējas ģimene dzīvoja privātmājā konkrētajā adresē, apstiprina faktu, ka viņa ar ģimeni tur faktiski dzīvoja. Tomēr faktiskās dzīvošanas fakts nav piešķirams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 33.punktā noteiktajam obligātajam kritērijam – no nekustamā īpašuma (personas īpašuma tiesību) reģistrācijas zemesgrāmatā līdz tā atsavināšanai ir pagājuši vairāk nekā 60 mēneši.

Turklāt secināms, ka pieteicēja acīmredzami bāriņtiesu nebija informējusi, ka dzīvoja ekspluatācijā nepieņemtā ēkā, ko liedza būvniecības jomu regulējošās tiesību normas.

[14] Pieteicēja norādījusi, ka galvenais noskaidrojamais jautājums ir tas, cik ilgi un kādos apstākļos privātpersonai bija pienākums uzglabāt izdevumus apliecinošus dokumentus.

Apgabaltiesa norāda, ka saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.9panta 7.2daļu, ja nekustamais īpašums ir izveidots, lai nodrošinātu sevi (vai savu ģimeni) ar dzīvošanai paredzētu nekustamo īpašumu, un nodots ekspluatācijā, sākot ar 2001.gada 1.janvāri, un maksātāja rīcībā nav dokumentu, kas pierāda ar nekustamā īpašuma izveidošanu saistītos izdevumus, par nekustamā īpašuma iegādes vērtību uzskata aktuālo nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību gadā, kad nekustamais īpašums ir nodots ekspluatācijā.

Tādējādi likumā ir noregulēta situācija, kad maksātāja rīcībā nav dokumentu, kas pierāda ar nekustamā īpašuma izveidošanu saistītos izdevumus.

Ievērojot to, ka no pieteicējas tiek prasīti pierādījumi par viņas izdevumiem, kas saistīti ar viņas īpašuma izveidošanu, tad tikai pašai pieteicējai vislabāk ir zināms, vai un kad ir veikti ieguldījumi, kādā apmērā tie veikti, kāda veida ieguldījumi tie ir bijuši, vai un kādi pierādījumi ir viņas rīcībā.

Pieteicējai ir pienākums aktīvi līdzdarboties administratīvajā procesā, iesniedzot visus pieejamos pierādījumus.

Nodokļu maksātājam nav likumā noteikta pienākuma neierobežoti ilgu laiku glabāt dokumentus, kuri, iespējams, nākotnē varētu pierādīt kādus faktus. Sākotnēji likumdevējs nebija paredzējis skaidri noteiktu pienākumu maksāt nodokli par ienākumu no kapitāla pieauguma. Tajā pašā laikā tas nenozīmē, ka nodokļu maksātājs var prasīt jebkādu izdevumu atzīšanu un ka nodokļu administrācijai ir pienākums samazināt apliekamo ienākumu par jebkādiem izdevumiem, pat ja tie nav pierādīti.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.9panta 5.1daļai personai ir jāspēj iesniegt dokumentārus pierādījumus, kas apstiprina ne vien nekustamā īpašuma uzlabošanas vai atjaunošanas faktu, bet ar to tieši saistītu izdevumu apmēru. Turklāt nodokļa maksātājam ir jāpierāda, ka šie izdevumi ir radušies tieši viņam. Vienlaikus 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. Tādējādi par pierādījumiem var kalpot ne tikai, piemēram, čeki, pavadzīmes u.tml., bet arī citi pierādījumi, kuru kopums kopsakarā ar nodokļa maksātāja konsekventiem paskaidrojumiem par veiktajiem ieguldījumiem, par darbu norisi, par darbu un materiālu apmaksas apstākļiem u.tml. ļautu tiesai izdarīt secinājumu, ka ir ticams nodokļa maksātāja ieguldījumu apmērs un ka šie izdevumi radušies konkrētai personai (sk. Senāta 2020.gada 10.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-33/2020 18.punktu; 2017.gada 13.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-679/2017 8.punktu; 2016.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-24/2016 8.punktu).

Tas nozīmē, ka pieteicēja varēja pierādīt savus izdevumus ne tikai ar tādiem attaisnojuma dokumentiem, kuru glabāšanu reglamentē nodokļu likumi, bet arī ar tādiem pierādījumiem, kas netieši, bet ticami pierāda pieteicējas ieguldījumu apmēru (sal. sk. Senāta 2020.gada 10.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-33/2020 18.punktu).

Pirmās instances tiesa pareizi atzina, ka izskatāmajā lietā pieteicējas iesniegtie dokumenti nepierāda ar nekustamā īpašuma izveidošanu saistītos izdevumus.

[15] Šādos apstākļos pieteikuma apmierināšanai nav pamata.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 245. un 304.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

Noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 6.septembra lēmuma Nr.31.1-22.10/4028 atcelšanu.

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

Tiesnese referente L.Vīnkalna

Tiesneses S.Gintere

K.Kalvāne