ECLI:LV:AT:2021:0514.A420174816.8.L
Lieta Nr. A420174816, SKA-935/2021
Administratīvo lietu departaments

RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS
Rīgā 2021.gada 14.maijā

[1] Pieteicējs /pers. A/ ir iesniedzis kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 19.februāra spriedumu, ar kuru daļēji apmierināts pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 19.februāra lēmuma Nr. 22.13-2/1255 atcelšanu.

Ar minēto lēmumu pieteicējam aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis un nokavējuma nauda sakarā ar to, ka pieteicējam nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā radies kapitāla pieaugums.

[2] Apgabaltiesa nepiekrita dienesta aprēķinātajam kapitāla pieaugumam attiecībā uz to, kā noteikta nekustamā īpašuma sastāvā esošo ēku iegādes vērtība. Atbilstoši apgabaltiesas spriedumā konstatētajam pieteicējs ēkas ar 1989.gada 5.septembra līgumu iegādājās par 16 000 PSRS rubļiem. Ēku iegādes vērtības noteikšanai dienests izmantojis valūtas konvertāciju, taču tiesa to nav atzinusi par pareizu. Tiesa secināja, ka pirkuma līgumā norādītā ēku iegādes vērtība nav izmantojama aprēķiniem, tādēļ lietā nav iespējams piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmo daļu. Ēku iegādes vērtības noteikšanā piemērojama likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta 7.^{1}daļa.

Vienlaikus tiesa atzina, ka nekustamajā īpašumā izdarītos ieguldījumus pieteicējs nav pierādījis.

[3] Senāts šo lietu jau iepriekš ir skatījis kasācijas kārtībā (*2020.gada 10.novembra spriedums lietā Nr. SKA-33/2020 (ECLI:LV:AT:2020:1110.A420174816.3.S)*). Apgabaltiesas spriedums, ievērojot Administratīvā procesa likuma 350.panta pirmo daļu, pilnībā atbilst Senāta iepriekš atzītajam. Kasācijas sūdzības argumenti, lai arī formāli vērsti pret apgabaltiesas spriedumu, faktiski pauž pieteicēja neapmierinātību ar Senāta spriedumu. Pieteicējs, atsaucoties uz virkni tiesību normām, uzskata, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta 7.^{1}daļa izskatāmajā gadījumā nav piemērojama, taču pamatojumā nav uzrādījis tādus argumentus, kas būtu par pamatu pārskatīt Senāta iepriekš izteiktās atziņas.

[4] Pieteicējs nepiekrīt, ka lietā nav iespējams piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta pirmo daļu. Visi elementi minētās tiesību normas piemērošanai ir zināmi.

Var piekrist pieteicējam, ka formāli visi minētās tiesību normas piemērošanai nepieciešamie elementi ir konstatējami, jo lietā ir pirkuma līgums, kurā ir norādīta iegādes cena. Tomēr jāņem vērā šīs lietas apstākļi, ka ēkas ir iegādātas padomju laikā un pirkuma līgumā norādītā pirkuma cena ir noteikta PSRS rubļos. Tas šo gadījumu atšķir no ierastiem gadījumiem, kad pirkuma līgums sniedz pielietojamu informāciju par iegādes cenu. Tādēļ šādā gadījumā iegādes vērtības noteikšanā nevar tikt ņemta vērā pirkuma līgumā noteiktā cena, bet jāatrod piemērots instruments iegādes vērtības noteikšanai.

Šajā sakarā Senāts ir norādījis, ka pirkuma maksa naudā atspoguļo to, kā līguma slēdzēja puses ir novērtējušas līguma priekšmeta vērtību līguma slēgšanas brīdī. Novērtējot līguma priekšmeta vērtību naudā, būtiska loma ir naudas vērtībai jeb pirktspējai konkrētā laikā. Tādēļ instrumentam, kas tiek izvēlēts ēku iegādes vērtības noteikšanai, būtu jāatspoguļo naudas vērtība, kāda tā bija laikā, kad nekustamais īpašums tika iegādāts. Senāts, novērtējot dažādu metožu piemērošanas iespējas, secināja, ka lietā nav iespējams noteikt pareizu nekustamā īpašuma sastāvā esošo ēku iegādes vērtību (*Senāta sprieduma 11.punkts*).

[5] Pieteicējs nepiekrīt, ka vidējās darba samaksas un darbietilpības metodes pielietošana nevar novest pie ēku iegādes vērtības noteikšanas. Pieteicējs, ievērojot Senāta norādīto, ir veicis tālākus aprēķinus, taču apgabaltiesa tos nav vērtējusi. Tiesa nav ņēmusi vērā arī kompetento iestāžu viedokļus šajā jautājumā.

Pieteicējs jau iepriekš piedāvājis šo metodi iegādes vērtības noteikšanai. Senāts, apsverot tās piemērošanas iespējas, atzinis, ka šāda metode nevar novest pie ēku iegādes vērtības noteikšanas. Proti, tā kā ēku iegādes vērtība ir nosakāma naudā, to nav iespējams noteikt, izmantojot datus par to, cik ilgi bija jāstrādā, lai nopelnītu 16 000 PSRS rubļus (*Senāta sprieduma 12.punkts*). Pieteicējs kasācijas sūdzībā norādījis aprēķinus, pārvēršot nostrādājamos mēnešus naudas izteiksmē (ņemot vērā vidējās mēnešalgas). Tomēr jāņem vērā, ka šādu aprēķinu rezultātā jebkurā gadījumā netiek atspoguļota naudas vērtība, kāda tā bija laikā, kad nekustamais īpašums tika iegādāts. Arī pieteicēja iesniegto iestāžu viedokļi par pieteicēja piedāvāto ēku iegādes vērtības noteikšanas metodi nenorāda uz kādu citu praktiski pielietojamu metodi, kā to pamatoti norādījusi apgabaltiesa. Pieteicējs īpaši izcēlis Centrālās statistikas pārvaldes atbildē norādīto, ka vidējā darba samaksa 1989. un 2014.gadā nav pilnībā salīdzināma, bet, ja netiek atrasti citi pilnībā salīdzināmi rādītāji, tā varētu tikt izmantota nekustamā īpašuma vērtības salīdzināšanai. Taču šajā atbildē pārvalde ir norādījusi uz būtiskām metodoloģiskām atšķirībām, kā attiecīgajos laika periodos tiek noteikta vidējā darba samaksa, kas attiecīgi liedz uz šāda pamata pareizi noteikt ēku iegādes vērtību. Turklāt arī Senāts, iepriekš skatot šo lietu, bija lūdzis sniegt pārvaldei informāciju, no pārvaldes sniegtās informācijas negūstot apstiprinājumu kādas piemērotas metodes esībai.

[6] Pieteicējs ir atspoguļojis arī Finanšu ministrijas sniegto atbildi, ka aizvien vairāk nākas sastapties ar līdzīga rakstura jautājumiem saistībā ar nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanu padomju laikā iegādātiem nekustamajiem īpašumiem un ministrija vērtēs iespēju pārskatīt nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanas kārtību aprakstītajā gadījumā, lai rastu iespēju nekustamā īpašuma atsavināšanas gadījumā piemērot adekvātu iegādes vērtību nodokļu aprēķināšanas vajadzībām. Pieteicējs norāda, ka nav vainojams pie tā, ka atbildīgās institūcijas ilgstošā laika posmā nav veikušas nepieciešamos pasākumus, lai PSRS rubļos norādīto iegādes vērtību varētu adekvāti izteikt *euro*.

Arī tiesa, izskatot šo lietu, ir konstatējusi, ka likums šobrīd neregulē šādu gadījumu, tādēļ likuma roba aizpildīšanai pēc analoģijas piemērojusi

tiesību normu, kas noregulē līdzīgu dzīves gadījumu – likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.[9]panta 7.[1]daļu. Tādā veidā tiesa nav uzlikusi pieteicējam atbildību par tiesību sistēmas nepilnībām, bet gan radusi risinājumu iegādes vērtības noteikšanai, kā rezultātā kapitāla pieauguma aprēķinā pieteicējam samazinās ar nodokli apliekamais ienākums.

Pieteicējs ir norādījis, ka analoģija nav pielietojama, jo minētā tiesību norma piemērojama, ja personas rīcībā nav dokumentu, kas apliecina iegādes vērtību, taču pieteicējam ir šāds dokuments. Uzskatot, ka pirkuma līgumā ir norādīta iegādes vērtība, pieteicējs atsakās piekrist šajā lietā atzītajam, ka pirkuma līgumā noteiktā iegādes cena konkrētajā gadījumā nav izmantojama. Šādi apstākļi savukārt atbilst situācijai, kad vispārīgi nekustamā īpašuma iegādes vērtībai vajadzētu būt izsecināmai no dokumentiem, taču dokumentos šī vērtība nav norādīta vai arī dokumenti nav pieejami (*Senāta sprieduma 16.punkts*).

[7] Kasācijas sūdzībā ir izteikti arī iebildumi par tiesas vērtējumu attiecībā uz ieguldījumiem nekustamajā īpašumā. Pieteicējs skaidro, ka tiesvedības laikā godīgi norādījis, ka izdevumus apliecinoši dokumenti nav saglabāti un pieteicējam nebija pienākuma tos saglabāt, ko šajā lietā atzinis arī Senāts. Pieteicējs uzskata, ka iesniedzis visus pierādījumus, ko varējis iegūt, tostarp sertificēta būvniecības eksperta sastādītu būvdarbu tāmi, taču tiesa tos nav vērtējusi. Tiesa nav devusi pieteicējam norādījumus un ieteikumus pierādījumu vākšanai, kā arī pati nav vākusi pierādījumus, tādējādi neievērojot objektīvās izmeklēšanas principu.

Pieteicējs pamatoti norādījis, ka Senāts, iepriekš skatot šo lietu, ir piekritis, ka nodokļu maksātajam nav likumā noteikta pienākuma neierobežoti ilgu laiku glabāt dokumentus, kuri, iespējams, nākotnē varētu pierādīt kādus faktus. Tajā pašā laikā tas nenozīmē, ka nodokļu maksātājs var prasīt jebkādu izdevumu atzīšanu un ka nodokļu administrācijai ir pienākums samazināt apliekamo ienākumu par jebkādu summu, pat ja tie nav pierādīti. 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 arī izdevumu apmēru (*Senāta sprieduma 18.punkts*).

Pretēji pieteicēja norādītajam no apgabaltiesas sprieduma ir redzams pierādījumu, kurus pieteicējs uzskatījis par tādiem, kas apstiprina nekustamajā īpašumā veiktos ieguldījumus, novērtējums, kā rezultātā tiesa secinājusi, ka nav pierādīti pieteicēja izdevumi un to apmērs. Pieteicējs visu pierādījumu vidū īpaši izcēlis būvniecības eksperta 2021.gada 7.janvārī sastādītu tāmi, taču jāņem vērā, ka tas nav tāds pierādījums, kas pats par sevi apliecina pieteicēja izdevumu esību. Tiesa šajā sakarā pieteicēja iesniegtos pierādījumus pamatoti aplūkojusi kontekstā ar pieteicēja paskaidrojumiem – pats pieteicējs nav norādījis ne konkrētu izdevumu summu, ne arī to, par kādiem remontdarbiem kāda tieši summa, kad un kam ir samaksāta. Pieteicējs šādos apstākļos nepamatoti norāda, ka tiesai ir jāpieņem, ka par rekonstrukciju maksājis pats pieteicējs, ja reiz nav apšaubīts rekonstrukcijas fakts.

Senatoru kolēģija atgādina, ka tieši pieteicēja, nevis dienesta vai tiesas uzdevums ir pierādīt šo izdevumu esību (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 38.pants kopsakarā ar Administratīvā procesa likuma 150.panta trešo daļu). Lai arī šādus izdevumus var pierādīt ne tikai ar tādiem attaisnojuma dokumentiem, kuru glabāšanu reglamentā nodokļu likumi, par ieguldījumiem nekustamajā īpašumā nevar tikt atzīti tādi izdevumi, par kuru esību un apmēru nav iespējams gūt pārliecību ar augstu ticamību. Ievērojot, ka ar šādiem izdevumiem tiek samazināts apliekamā ienākuma apmērs, pieteicējs nepamatoti norāda, ka tiesas pieeja, izskatot lietu, ir bijusi formāla.

[8] Ievērojot to, ka kasācijas sūdzībā norādītie argumenti nerada šaubas par sprieduma tiesiskumu un izskatāmajai lietai nav nozīmes judikatūras veidošanā, kasācijas tiesvedību atsakāms ierosināt.

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 338.panta otro daļu un 338.[1]panta otrās daļas 2.punktu, senatoru kolēģija

nolēma

Atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību sakarā ar /pers. A/ kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 19.februāra spriedumu. Lēmums nav pārsūdzams.

Senatore Dz.Amerika Senatore V.Kakste Senatore D.Makarova