Lietas arhīva Nr. AA43-0064-20/22
ECLI:LV:ADAT:2020:0214.A420281617.9.S

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420281617
AA43-0064-20/22

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 14.februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Inga Juhņeviča-Knoka,
tiesneši Linda Vīnkalna un Māris Vīgants

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 3.augusta lēmuma Nr.31.2-22.10/4225 atcelšanu, sakarā ar /pers. C/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 11.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2016.gada 22.decembra līdz 2017.gada 4.aprīlim pieteicējai /pers. C/ veica daļēju iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par ienākumu no kapitāla pieauguma par nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ Kalsnavas pagastā, Madonas novadā, kadastra numurs /numurs A/(turpmāk – nekustamais īpašums /Nosaukums A/) un /Nosaukums B/ Kalsnavas pagastā, Madonas novadā, kadastra numurs /numurs B/(turpmāk – nekustamais īpašums /Nosaukums B/) atsavināšanu laikā no 2014.gada 1.decembra līdz 2015.gada 31.martam.

Audita rezultātā ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas 2017.gada 4.aprīļa lēmumu Nr.31.2-23.11/15990 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts IIN 24 405,60 *euro*, soda nauda 3660,84 *euro* (piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumus) un nokavējuma nauda 8041,65 *euro*.

[2] Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, ar dienesta 2017.gada 3.augusta lēmumu Nr.31.2-22.10/4225 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Lietā nav strīda par to, ka ienākums no nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ nav ar IIN neapliekams ienākums.

Pieteicēja nav izteikusi iebildumus par sākotnējā lēmumā aprēķināto atsavināto nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ iegādes vērtību 37 296,02 *euro* apmērā. Pieteicēja nepiekrīt, ka, nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu no kapitāla pieauguma, nav ņemti vērā izdevumi 208 870,34 *euro* apmērā par nekustamajos īpašumos veiktajiem ieguldījumiem, kurus pieteicēja ir kompensējusi nekustamo īpašumu dāvinātājam – pieteicējas vīram /pers. D/.

[2.2] Novērtējot Civillikuma 1912., 1928., 1933.pantā un 1033.panta trešajā daļā ietverto tiesisko regulējumu kopsakarā ar 2009.gada 9.janvāra dāvinājuma līgumu, saskaņā ar kuru pieteicēja no vīra /pers. D/ saņēma dāvinājumā nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un 1/3 domājamo daļu no nekustamā īpašuma /Nosaukums B/, dienests secināja, ka minētie nekustamie īpašumi pieteicējai nav dāvināti ar pretpienākumu vai atlīdzības nozīmē.

Atbilstoši zemesgrāmatas datiem /pers. D/ nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un 1/3 domājamo daļu no nekustamā īpašuma /Nosaukums B/ uzdāvināja, un pieteicēja ieguva tos īpašumā uz 2009.gada 9.janvāra dāvinājuma līguma pamata. Ir jāņe vērā publiskajos reģistros ietvertā informācija, kas ir publiski ticama un saistoša trešajām personām. Auditā pamatoti ņemts vērā publiskajos reģistros reģistrēts darījums, saskaņā ar kuru pieteicēja ieguva īpašuma tiesības uz minētajiem nekustamajiem īpašumiem dāvināšanas rezultātā, un arī īpašuma iegādes vērtības, kas noteiktas atbilstoši valsts noteiktajām kadastrālajām vērtībām.

Izvērtējot 2009.gada 9.janvārī noformētās papildu vienošanās Nr.3 un Nr.21, konstatēts, ka tās noslēgtas privāto tiesību jomā, nav reģistrētas attiecīgo strīdus nekustamo īpašumu zemesgrāmatu nodalījumos, t.i., publiskajā reģistrā, kā arī personu paraksti nav notariāli apliecināti, kas apliecinātu noformēto dokumentu patiesumu un piešķirtu darījumam

publisku ticamību. Dienests piekrīt un neapšauba pieteicējas un /pers. D/ tiesības rakstveidā vienoties par izmaiņām vai papildinājumiem 2009.gada 9.janvāra dāvinājuma līgumā atbilstoši tā 7.2.apakšpunktā noteiktajam. Tomēr minētās papildu vienošanās Nr.3 un Nr.21 ir pretrunā ar dāvinājuma līguma būtību, jo to nosacījumi nepārprotami paredz pieteicējas pienākumu kompensēt nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ iegādes un tajos veikto ieguldījumu izdevumus.

Izvērtējot minēto papildu vienošanos saturu, nav saprotams to ekonomiskais pamatojums, jo šajās vienošanās norādītās kompensējamās summas nav apliecinātas ar izdevumu apliecinošiem dokumentiem, t.i., pieteicēja nav iesniegusi /pers. D/ maksājumu apliecinošus dokumentus par nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ ģeoloģisko izpēti, ietekmes uz vidi novērtējumu, topogrāfiju, instrumentālo uzmērīšanu, zemes transformāciju, apauguma novākšanu karjera uzsākšanai un saņemto pakalpojumu pamatojošus attaisnojuma dokumentus (līgumi, rēķini, pavadzīmes, pieņemšanas-nodošanas akts utt.). Nevienā pieteicējas maksājuma dokumentā nav norādīts tāds maksājuma veikšanas mērķis, kas pamatotu naudas pārskaitījumu saistību ar 2009.gada 9.janvāra papildu vienošanos Nr.3 un Nr.21.

Pretrunīgi ir vērtējama papildu vienošanās norādītā nekustamā īpašuma /Nosaukums B/ iegādes izdevumu segšanas vērtība 82 526,56 *euro* apmērā, jo tā pēc ekonomiskās būtības nav pamatota tāpēc, ka pieteicēja dāvinājumā saņēma tikai 1/3 domājamo daļu no minētā nekustamā īpašuma. Arī papildu vienošanās norādīto nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ iegādes izdevumu segšanas vērtību 21 343,78 *euro* dienests uzskatīja par nepamatotu, jo tā ir pretrunā ar 2009.gada 9.janvāra dāvinājuma līgumā noteikto dāvinājuma vērtību 14 213,07 *euro*.

[2.3] Pretēji pieteicējas iebildumam, dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti norādīja uz nepilnību papildu vienošanās Nr.3 un Nr.21 1.pielikuma (Akts par kompensācijas saņemšanu) aizpildīšanā attiecībā uz tā sastādīšanas datumu. Lai gan pieteicēja minēto nepilnību uzskata par dokumenta noformēšanas kļūdu (nebūtisku trūkumu), dienesta ieskatā, tā norāda uz darījuma formālo raksturu.

[2.4] Gan audita laikā, gan sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas laikā pieteicēja apgalvoja, ka nekustamos īpašumus /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ pārdeva uzņēmumam „Arona Investments Limited" kā vienu īpašumu, kas liedza 2009.gada 9.janvārī noslēgtajā papildu vienošanās atsevišķi nodalīt kompensēto izdevumu summu par katru atsavināto nekustamo īpašumu atsevišķi.

Pieteicēja 2016.gada 2.februāra deklarācijā par ienākumu no kapitāla pieauguma norādīja divus 2015.gada 20.janvāra darījumus ar vienādām nekustamo īpašumu atsavināšanas vērtībām (100 000 *euro*), bet ar dažādām izdevumu summām, kas saistītas ar kapitāla aktīva iegādi.

Tā kā normatīvie akti neparedz deklarācijā norādīt, par kādu tieši atsavināto nekustamo īpašumu aprēķins veikts (piemēram, īpašuma nosaukums vai adrese), arī pieteicējas iesniegtajā deklarācijā nav iespējams identificēt katra atsavinātā nekustamā īpašuma iegādes vērtību. Tomēr pieteicējas iesniegtajās deklarācijās norādītā informācija ir pierādījums pieteicējas pretrunīgi sniegtajiem paskaidrojumiem, kas nesakrīt ar deklarācijā norādītajiem datiem, jo deklarācijas sastādīšanas brīdī pieteicēja spēja katram atsavinātajam nekustamajam īpašumam noteikt iegādes un ieguldījumu izmaksas.

[2.5] Dienests kā nepamatotus noraidījis pieteicējas argmentu, ka 2009.gadā, kad pieteicēja saņēma dāvinājumā nekustamos īpašumus un tika noformēta papildu vienošanās, normatīvie akti fiziskai personai nenoteica pienākumu saglabāt to iegādes un veikto ieguldījumu apliecinošus dokumentus, Dienestam nav tiesību vērtēt, vai likumdevējs, pieņemot attiecīgās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normas, ir ievērojis saprātīgu līdzsvaru starp personas paļāvību un tām interesēm, kuru nodrošināšanai minētās normas pieņemtas.

[3] Pieteicējas vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatos ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Lietā ir strīds par to, vai, nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu no kapitāla pieauguma, ir ņemami vērā saskaņā ar 2009.gada 9.janvāra papildu vienošanos Nr.3 un Nr.21 radušies izdevumi 208 870,34 *euro* apmērā par atsavināto nekustamo īpašumu iegādi un tajos veikto ieguldījumu atlīdzināšanu.

Noslēgto vienošanos īstuma un izpildes apliecināšanai pieteicēja iesniedza dažāda rakstura dokumenti, cenšoties apliecināt izdevumu atlīdzināšanas veidus un apmērus, taču Lēmumā visi izdevumi netiek atzīti kopumā, neanalizējot katru no tiem.

Pieteicēja dienestā iesniedza kontu izdrukas, kas apliecina pārskaitījumu veikšanu /pers. D/ (laika periodā no 2009.gada 19.februāra līdz 2011.gada 31.decembrim pārskaitīti 45 460,75 *euro*, 2012.gada sākumā pārskaitīti 1050,08 *euro*), taču Lēmumā par šiem izdevumiem nav sniegta argumentācija, kāpēc tie neapliecina strīdus vienošanos daļēju izpildi.

Identiska situācija ir par aizdevuma atmaksu 75 289,55 *euro* apmērā, kuru veica pieteicēja laika periodā no 2009.gada 30.aprīļa līdz 2010.gada 1.decembrim /pers. D/ vārdā un kuru apliecina SIA „UniCredit Leasing" 2017.gada 13.februāra izziņa Nr.IV2.5–5/17/0275. Tapat identiska situācija ir par skaidrā naudā veiktajām kompensācijām, ko apliecina kontu pārskati, proti, ka no 2009.gada sākuma līdz 2011.gada beigām pieteicēja no saviem kontiem izņēma naudas līdzekļus vairāk nekā 145 000 *euro* apmērā.

[3.2] Ņemot vērā, ka dienests apšaubījis, ka /pers. D/ ir bijuši attiecīgi izdevumi, pieteicēja iesniedza ietekmes uz vidi novērtējuma smilts ieguvei atradnē /Nosaukums D/ Kalsnavas pagastā dokumentus, derīgo izrakteņu atradnes pasi, ieguves limitu, izženierģeoloģikso izpētes darbu tāmi. Dienests daļu no dokumentiem audita pārrunās nevēlējās pieņemt, bet daļa no dokumentiem peteicējas rīcībā nonāca tikai tagad.

[3.3] Dienests neizprot zemesgrāmatu ierakstu publiskās ticamības principa būtību un mērķus, kā arī ignorē zemesgrāmatā reģistrējamos faktus. Atbilstoši Zemesgrāmatu likuma 1., 4. un 14.-18.pantā noteiktajam, nav pamats secināt,

ka noslēgtajām vienošanām nav publiskas ticamības, jo tās nav ierakstītas zemesgrāmata. Publisku ticamību nav iespējams nodrošināt darījumam, kuram likums neparedz reģistrāciju publiskajā reģistrā. Iestāde no privātpersonas pieprasa tādus pierādījumus, kurus atbilstoši likumam nav iespējams nodrošināt.

Dāvinājuma līgums aptver 23 nekustamos īpašumus, līdz ar to īpašu noteikumu, kas attiecināmi tikai uz diviem no nekustamajiem īpašumiem, ietveršanu atsevišķā dokumentā pieteicēja uzskata par loģisku un saprotamu rīcību. Turklāt vienošanās nesatur zemesgrāmatā ierakstāmās ziņas.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 11.janvāra spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums motivēts šādi.

[4.1] Lietā nav strīda par to, ka nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ iegādes vērtību dienests ir atzinis 37 296,02 *euro* apmērā (14 231,07 *euro* nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ iegādes vērtība + 46,94 *euro* valsts nodeva, amata atlīdzība u.c. izdevumi par dāvinājuma līguma noslēgšanu + 71,07 *euro* valsts nodevas maksājums par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā + 34,15 *euro* kancelejas nodeva par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā + 17 074,46 *euro* 2/3 domājamās daļas no nekustamā īpašuma /Nosaukums B/ iegādes vērtības + 5746,51 *euro* 1/3 domājamās daļas no nekustamā īpašuma /Nosaukums B/ iegādes vērtības + 46,94 *euro* valsts nodeva, amata atlīdzība u.c. izdevumi par dāvinājuma līguma noslēgšanu + 28,73 *euro* valsts nodevas maksājums par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā + 34,15 *euro* kancelejas nodeva par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā). Šo iegādes vērtības daļu neapstrīd arī pieteicēja.

Lietā ir strīds par to, vai nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ iegādes vērtībā bija jāiekļauj arī 208 870,34 *euro* – vai dienests pamatoti neatzina pieteicējas izdevumus par minēto nekustamo īpašumu iegādi un tajos veiktajiem ieguldījumiem, kas norādīti 2009.gada 9.janvārī noformētajās papildu vienošanās Nr.3 un Nr.21 un aktā par kompensāciju saņemšanu.

[4.2] Tiesa konstatēja faktiskos apstākļus, atsaucoties uz lietā esošajiem dokumentiem un tajos minēto.

[4.3] Nekustamo īpašumu iegādes vērtību nosaka, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^{9}$pantu, no kura izriet, ka: 1) nekustamais īpašums (ieskaitot nekustamā īpašuma iegūšanas tiesības) ir kapitāla aktīvs (otrās daļas 4.punkts), 2) kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā (pirmā daļa), 3) ja kapitāla aktīvs iegūts uz dāvinājuma līguma pamata, par tā iegādes vērtību uzskata attiecīgi dāvinājuma līgumā norādītā konkrētā kapitāla aktīva vērtību, kas nav lielāka par kapitāla aktīva atsavināšanas cenu (ceturtā daļa), 4) kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu: valsts nodeva par darījuma noformēšanu, valsts nodeva lietā par apstiprināšanu mantojuma tiesībās vai lietā par pēdējās gribas rīkojuma akta vai mantojuma līguma stāšanos likumīgā spēkā, valsts nodeva par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā, komisijas nauda un citi līdzīgi izdevumi. Kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī samaksātie procentu maksājumi par kredītu šā kapitāla aktīva iegādei, ja dokumentāri apliecināta informācija ļauj identificēt kredīta un kapitāla aktīva iegādes saistību. Kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī izdevumi par vērtspapīru iegādi un turēšanu (piektā daļa) un 5) 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 ($5.^{1}$ daļa).

Tādējādi likumdevējs ir noteicis, ka veiktais ieguldījums nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā ir dokumentāri pierādāmi izdevumi, kas saistīti ar nekustamā īpašuma uzlabošanu un atjaunošanu.

Dienests, veicot pārbaudi, ir konstatējis dokumentāri pierādāmus izdevumus 37 296,02 *euro* vērtībā, par pamatu ņemot nekustamo īpašumu kadastrālo vērtību un neņemot vērā privātā kārtībā noslēgtos papildinājumus pie dāvinājuma līguma, pret ko iebilst pieteicēja.

[4.4] Tiesa konstatēja, ka lietā ir iesniegti divi savstarpēji pilnīgi pretēji pēc jēgas un satura dokumenti. Pirmkārt, pie notāra notariāla akta formā noslēgts dāvinājuma līgums par 23 nekustamo īpašumu, t.sk., nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/, dāvināšanu pieteicējai. Līgums paredz, ka tas tiek slēgts atlīdzībā par pieteicējas sniegtajiem pakalpojumiem un nav pieļaujama šī līguma atsaukšana rupjas nepateicības dēļ (līguma 1.5.punkts), dāvinātie īpašumi pāriet pieteicējas īpašumā un valdījumā brīvi no jebkādiem tādiem ierobežojumiem un apgrūtinājumiem, par kuriem šajā līgumā nav tieši norādīts (līguma 3.4.punkts), un nekustamie īpašumi tiek novērtēti par valsts noteikto kadastrālo vērtību (līguma 2.1.punkts). Otrkārt, privātā kārtā noslēgtā papildu vienošanās pie notariālā kārtībā noslēgtā dāvinājuma līguma, kas paredz pieteicējas pienākumu kompensēt dāvinātājam /pers. D/ izdevumus, kas viņam radušies saistībā ar nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ iegādi un labiekārtošanu.

[4.5] Administratīvo tiesu praksē ir atzīts, ka Civillikuma normas, kas regulē civiltiesiskos darījumus, nav ņemamas vērā, nosakot attiecības, kas pastāv publisko tiesību jomā starp valsts pārvaldes iestādi un privātpersonu – nodokļu maksātāju. Līgumi, kas noslēgti privāto tiesību jomā, vien nevar kalpot par kritēriju attiecīgā lēmuma pieņemšanai nodokļu sfērā. Vērtējot darījumu no nodokļu tiesību aspekta, dienestam tas ir jāvērtē, ņemot vērā attiecīgā nodokļa tiesisko regulējumu (*sk. Senāta 2006.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA–121/2006 9.punktu; 2011.gada 12.decembra sprieduma lietā Nr.SKA–436/2011 10.punktu; 2012.gada 16.aprīļa lēmuma lietā Nr.SKA–325/2012 8.punktu; 2012.gada 3.maija lēmuma lietā Nr.SKA–343/2012 12.punktu, 2012.gada 27.septembra sprieduma lietā Nr.SKA–0390–12 9.punktu*). Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 14.daļa noteic, ka darījumi ir jāvērtē arī pēc ekonomiskās būtības un satura, nevis tikai pēc juridiskās formas.

[4.6] Saskaņā ar Civillikuma 1912.pantu dāvinājums ir tiesisks darījums, ar kuru kāds aiz devības piešķir otram bez

atlīdzības kādu mantisku vērtību. Juridiskajā literatūrā norādīts, ka dāvinājums ir bezatlīdzības līgums, un tā raksturīgākā iezīme ir devība.

Tāpat Civillikums paredz iespēju dāvināt ar uzlikumu, t.i., katram dāvinājumam var pievienot sevišķu uzlikumu, ar kuru vai nu tuvāk norādīts, kādā kārtā vai kādam mērķim apdāvinātam jāizlieto saņemtā dāvana, vai arī aprobežots tiesības ilgums tādā kārtā, ka apdāvinātam uzlikts pienākums atdot vēlāk visu priekšmetu vai daļu no tā kādam citam. Dāvinātājs var arī uzlikt apdāvinātam kādu pretpienākumu (Civillikuma 1928.pants). Juridiskajā literatūrā norādīts uz būtisku apstākli, ka dāvinājums ar uzlikumu jeb mantiska labuma došanu nevar kļūt par samaksas ekvivalentu (*Latvijas Republikas Civillikuma komentāri: Ceturtā daļa. Saistību tiesības. Autoru kolektīvs prof. K.Torgāna vispārīgā zinātniskā redakcijā. – R.: Mans īpašums, 1998, 377.lapa*). Civillikums paredz arī dāvinājumus atlīdzības nozīmē, proti, ar dāvinājumiem atlīdzības nozīmē jāsaprot tādi, kas piešķirti kā atlīdzība par izdarītiem pakalpojumiem. Šāda dāvinājuma atsaukšana nepateicības dēļ nav pielaižama (Civillikuma 1933.pants).

Kā skaidri norādīts dāvinājuma līguma 1.5.punktā – šis līgums tiek slēgts atlīdzībā par pieteicējas sniegtajiem pakalpojumiem, un saskaņā ar Civillikuma 1933.pantu nav pieļaujama tā atsaukšana rupjas nepateicības dēļ. Tātad atzīstams, ka pie notāra noslēgtais dāvinājuma līgums bija dāvinājums atlīdzības nozīmē (pretēji dienesta izdarītajiem secinājumiem). No tā izriet, ka tieši pieteicēja bija tā, kurai /pers. D/ ar dāvinājuma līguma palīdzību vēlējās izrādīt pateicību par citu, iepriekš no pieteicējas iegūtu labumu vai labvēlību. Turklāt, raugoties no dāvinājuma apmēra – 23 nekustamie īpašumi –, pieteicējas iepriekš izrādītā labvēlība /pers. D/ ir bijusi ievērojama.

Savukārt tajā pašā dienā noslēgtā papildus vienošanās satur faktiski pirkuma - pārdevuma līguma sastāvdaļas, jo par nekustamā īpašuma iegūšanu ir jāmaksā un akts par kompensācijas saņemšanu parāda izdevumu pozīcijas. Turklāt 3.punktā ir norādīts, ka dāvinātāja paraksts uz akta par kompensācijas saņemšanu kalpo par apliecinājumu kompensācijas summas par katra atsevišķi pārdotā nekustamā īpašuma saņemšanai skaidrā naudā.

Tiesa piekrita tam, ka Civillikums neierobežo darījuma dalībnieku brīvību attiecībā uz līgumu slēgšanas formu. Vienlaicīgi, pastāvot tik pretējiem gribas izpaudumiem, būtu tikai saprātīgi sagaidīt no pieteicējas objektīvi saprotamu skaidrojumu par tādu diametrāli pretēju viedokļa maiņu, kas attiecas turklāt tikai uz diviem strīdus īpašumiem, par kuriem vēlāk dienests veic auditu.

[4.7] Tiesa atzina, ka pieteicēja nav sniegusi loģisku izskaidrojumu šādai situācijai. Pat, ja dāvinājuma līgumā īpašie noteikumi par nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ izdevumu kompensēšanu netika iekļauti, jo attiecās tikai uz šiem diviem īpašumiem un tās nav zemesgrāmatā ierakstāmas ziņas, tas likās tikai godīgi, ņemot vērā uzdāvināto nekustamo īpašumu skaitu, kompensēt lietai taisītos derīgos un nepieciešamos izdevumus (*sk. 2018.gada 14.novembra tiesas sēdes protokolu, lietas 4.sējuma 63.lapas otra puse*) un līdzēji nevēlējās, lai publiski būtu zināma informācija par to, kādus ieguldījumus nekustamajos īpašumos viens laulātais apņēmies kompensēt otram laulātajam (*lietas 3.sējuma 106.lapa*), tiesa šos pieteicējas un viņas pārstāves sniegtos apsvērumus vērtēja kritiski. Turklāt pieteicēja, aizbildinoties ar atrašanos ārzemēs vai vispār nenorādot neierašanās iemeslu, neieradās ne uz vienu no trīs tiesas sēdēm, tādējādi liedzot tiesai iegūt precīzākus paskaidrojumus par darījumu faktisko norisi.

Kā tiesa konstatēja, dāvinājuma līgums tika noslēgts kā atlīdzības līgums un pateicība par pieteicējas iepriekš /pers. D/ sniegtu palīdzību vai labvēlību. Līdz ar to nav objektīvi saprotams, kāpēc pieteicējai vēlāk bija jānoslēdz ekonomiski ļoti neizdevīga papildu vienošanās. Piemēram, ja par 2/3 domājamām daļām no nekustamā īpašuma /Nosaukums B/ pieteicēja /pers. D/ samaksāja 12 000 latu, tad nav objektīvi saprotama vēlme par atlikušo 1/3 daļu maksāt 58 000 latu. Savukārt kritiski ir vērtējams arguments par nevēlēšanos publiski darīt zināmu viena laulātā apņemšanos kompensēt otram laulātajam nekustamā īpašuma iegādes izdevumus. Kā redzams no lietas materiāliem, tad 2005.gada 19.novembra pirkuma līgums, kas noformēts notariāla akta veidā, saskaņā ar kuru /pers. K/ pārdod pieteicējai 2/3 domājamās daļas no nekustamā īpašuma /Nosaukums B/, ir reģistrēts zemesgrāmatā. Tāpat zemesgrāmatā ir reģistrēts fakts, ka /pers. D/ dāvina pieteicējai 23 nekustamos īpašumus. Līdz ar to nav objektīvi saprotams, kāpēc attiecībā uz nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ vērtību pieteicēja nevēlējās publiskot informāciju.

[4.8] Izvērtējot to, kuram no diviem kardināli pretējiem līgumiem pēc to jēgas un būtības piešķirama lielāka ticamība, tiesa, ņemot vērā Zemesgrāmatu likuma 1.pantā noteikto, ka zemesgrāmatu ierakstiem ir publiska ticamība, atzina, ka lielāka ticamība nodokļu tiesību kontekstā, t.sk., lemjot par nekustamā īpašuma iegādes izdevumu lielumu, ir piešķirama notariāla akta formā noformētajam dāvinājuma līgumam. Pretēja rīcība pārkāptu likumdevēja gribu piešķirt zemesgrāmatu ierakstiem publisku ticamību.

[4.9] Tiesa atzina, ka lietā nav ticamu un viennozīmīgi vērtējamu pierādījumu tam, ka pieteicēja ir kompensējusi /pers. D/ saistībā ar nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ iegādi un labiekārtošanu radušos izdevumus 208 870,34 *euro* apmērā.

Pieteicēja norāda, ka ar naudas pārskaitījumiem /pers. D/ samaksājusi 46 510,83 *euro*, skaidrā naudā 87 069,96 *euro* un dzēšot kredītsaistības SIA „UniCredit Leasing" 75 289,55 *euro*. Tiesā ir iesniegto izdruku no pieteicējas konta bankās. Daļa no tām apliecina vienīgi to, ka pieteicēja ir izņēmusi naudu no konta, bet neapliecina, ka tā būtu samaksāta /pers. D/, izpildot privātā kārtībā noslēgto papildu vienošanos pie dāvinājuma līguma.

Konta pārskati, no kuriem izriet, ka pieteicēja regulāri pārskaitījusi naudu uz /pers. D/ kontu, neapstiprina pieteicējas apgalvojumu, ka tādējādi viņa ir pildījusi no papildu vienošanās izrietošās saistības par izdevumu kompensēšanu par nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ iegādi un labiekārtošanu, jo kā maksājuma mērķis norādīts – konta papildinājums. No minētā secināms, ka pieteicēja ir vai nu finansiāli atbalstījusi, vai uzturējusi savu dzīvesbiedru. Šajā kontekstā būtisks ir apstāklis, ka saskaņā ar Tiesu informācijas sistēmā esošo informāciju uz /pers. D/ vārda ir bijuši

reģistrēti kopumā 114 nekustamie īpašumi. Tādējādi naudas pārskaitīšana /pers. D/ varēja notikt arī par jebkuru citu darījumu ar nekustamo īpašumu vai vispār citu iemeslu dēļ. Attiecīgi lietā iesniegtie konta pārskati neapliecina saistību izpildi, kas izriet no papildu vienošanās par nekustamajiem īpašumiem /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/.

[4.10] Uz izskatāmo lietu nav attiecināms SIA „UniCredit Leasing" apliecinājums par to, ka pieteicēja laika periodā no 2007.gada 1.septembra līdz 2017.gada 12.februārim ir veikusi maksājumus 75 289,55 *euro* apmērā par /pers. D/ noslēgto aizdevuma līgumu Nr.MG 03.11.2006/L. Iegūstot papildu pierādījumus, tika noskaidrots, ka pieteicēja ir maksājusi par /pers. D/ paņemto aizņēmumu 447 600 *euro* apmērā par nekustamo īpašumu /adrese Z./, kam nav nekāda sakara ar nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ iegādi un labiekārtošanu. Lietā nav iesniegta arī līdzēju vienošanās, ka, maksājot /pers. D/ kredītsaistības par šī īpašuma iegādi, pieteicēja tādējādi izpilda no papildu vienošanās izrietošo nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ iegādes un labiekārtošanas izdevumu kompensēšanas pienākumu.

[4.11] AS „Swedbank" apliecinājums par to, ka pieteicēja uz galvojuma līguma pamata no 2011.gada 9.novembra līdz 2017.gada 23.janvārim veica maksājumus (18 475,30 *euro*, 10 205,18 latu (14 520,66 *euro*) un 4299,79 latu (6118,05 *euro*) apmērā) par /pers. D/ uzņemtajām saistībām, kas izriet no /pers. D/ 2005.gada 6.decembra līguma Nr.05-136784-PK ar banku, nepierāda pieteicējas apgalvojumu, ka šis maksājums ir veikts, izpildot papildu vienošanos par izdevumu kompensēšanu par nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ iegādi un labiekārtošanu.

No lietas materiāliem redzams, ka 2005.gada 6.decembrī /pers. K/ noslēdza aizdevuma līgumu nekustamā īpašuma iegādei par 95 000 *euro*. Uz tiesā iesniegtās kopijas ar roku ir ierakstīts – „70 000,00 LVL" /Nosaukums F/. Lietā ir iesniegtas izdrukas no konta, kurās kā maksājuma mērķis ir norādīts – aizdevuma samaksai: 05–136784–PK, nevis – papildus vienošanās par izdevumu kompensēšanu izpilde. Tomēr, pat ja atzītu, ka pieteicēja, uzņemoties kredītsaistību dzēšanu /pers. D/ vietā, ir veikusi papildu vienošanās izpildi, galvojuma līgums ir noslēgts tikai 2011.gada 9.decembrī, bet 2012.gada 31.decembrī jau ir parakstīta vienošanās par kompensācijas saistību izpildi. Saskaņā ar bankas izziņu 2017.gada 23.janvārī pieteicējas veiktie maksājumi 39 114,01 *euro* (18 475,30 *euro*+14 520,66 *euro*+6118,05 *euro*) apmērā nesasniedza nolīgto saistību, kura izpildi apgalvo pieteicēja, apmēru – 208 870,34 *euro*.

[4.12] Saskaņā ar pieteicējas parakstītu dokumentu – 2009.gada 9.janvāra papildu vienošanos Nr.21 un Nr.3 3.punktu kompensācija par katru pārdoto nekustamo īpašumu tiek noteikta atsevišķi (..) un tiek fiksēta atsevišķā līdzēju parakstītā un sastādītā aktā par naudas nodošanu–saņemšanu, kas pievienots šai vienošanai (1.pielikums) un dāvinātāja paraksts uz akta par kompensācijas saņemšanu par katru konkrēto nekustamo īpašumu kalpo par apliecinājumu kompensācijas summas par katra atsevišķi pārdotā nekustamā īpašuma saņemšanai skaidrā naudā (*lietas 2.sējuma 169.–170.lapa*) – kompensācijai bija jānotiek skaidrā naudā. Apstrīdēšanas iesniegumā pieteicēja norāda, ka sākotnēji bija paredzēts kompensēt skaidrā naudā, bet vēlāk līdzēji mutiski vienojās, ka kompensāciju veiks arī ar pārskaitījumu un /pers. D/ aizdevuma atmaksu (*lietas 3.sējuma 106.lapa*). Lietā ir iesniegts akts par kompensācijas saņemšanu *(lietas 2.sējuma 171.lapa*), uz kura ir /pers. D/ paraksts. Tātad saskaņā ar papildu vienošanos 3.punktu /pers. D/ paraksts uz akta par kompensācijas saņemšanu apliecina kompensācijas saņemšanu skaidrā naudā. Šis akts nav datēts, un tas liedz viennozīmīgi izsekot darījuma gaitai, jo īpaši ņemot vērā to, ka paraksts apliecina kompensācijas saņemšanu skaidrā naudā, bet pieteicēja apgalvo, ka kompensācija ir veikta gan ar pārskaitījumu, gan, veicot aizdevuma atmaksu, gan skaidrā naudā.

Tomēr vēl lielākas pretrunas lietā ievieš 2012.gada 31.decembra papildu vienošanās pie 2009.gada 9.janvāra papildu vienošanās N.3 un Nr.21, saskaņā ar kuru pieteicēja un /pers. D/ apliecina, ka pieteicēja ir kompensējusi /pers. D/ izdevumus par nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ iegādi un labiekārtošanu (*lietas 3.sējuma 3.lapa*). Tātad lietā iesniegti divi dokumenti, kas apliecina kompensācijas saņemšanu. Vienlaicīgi no šiem dokumentiem nav iespējams precīzi konstatēt, kad pieteicēja ir izpildījusi kompensācijas samaksas pienākumu – 2009.gada 9.janvārī vai 2012.gada 31.decembrī un kādā veidā – skaidrā naudā vai arī ar bezskaidras naudas norēķiniem.

Administratīvā procesa likuma 235.panta otrā daļa noteic, ka pret rakstveida pierādījuma patiesīgumu nevar iebilst persona, kura pati to parakstījusi. Konkrētajā gadījumā sanāk, ka pieteicēja, ignorējot aktu par kompensācijas saņemšanu un papildu vienošanās Nr.3 un Nr.21, norāda arī uz bezskaidras naudas darījumiem – pārskaitījumu veikšanu /pers. D/ no 2009.gada sākuma līdz 2012.gada sākumam.

[4.13] Ņemot vērā konstatēto pretrunīgo informāciju, tiesa kritiski vērtēja pieteicējas apgalvojumu patiesumu.

Turklāt no papildu vienošanās lietotajiem terminiem izriet, ka līdzēji faktiski ir noslēguši pirkuma līgumu, bet attiecībā pret trešajām personām noformējuši to kā dāvinājuma līgumu viņiem vien zināmu apsvērumu dēļ. Ja līdzēji savas darījuma attiecības attiecībā pret trešajām personām ir noformējuši kā dāvinājumu ar notariāla akta palīdzību, reģistrējot šos datus reģistrā, kam ir publiska ticamība, tad ne dienestam, ne tiesai nav tiesību ignorēt datus, kam ir publiska ticamība. Izvēloties vienu vai otru darījuma veidu (dāvinājums vai pirkums) un darījuma formu (pie notāra un reģistrācija zemesgrāmatā vai privātā kārtībā noslēgts darījums), līdzējiem ir jārēķinās ar attiecīgajām tiesiskajām sekām – šajā gadījumā ar kapitāla pieauguma vērtības noteikšanu, kas dāvinājuma līgumā noteikta atbilstoši valsts noteiktajai kadastrālajai vērtībai. Tas, ka dāvinājuma līguma 7.2.punkts paredzēja līdzēju tiesības mainīt, grozīt un atcelt šo līgumu, neliedz līdzējiem to darīt, tomēr, ja šie grozījumi nav noformēti notariāla akta formā un reģistrēti zemesgrāmatā, tad tiem nav publiskas ticamības un strīda gadījumā lielāka ticamība ir piešķirama tieši zemesgrāmatā nostiprinātiem ierakstiem.

[4.14] Papildus tiesa vērsa pieteicējas uzmanību, ka lietā nav neviena dokumentāra apliecinājuma (piemēram, ieņēmumu ordera, kases čeka, kvīts, konta pārskata) par to, ka /pers. D/ ir veicis samaksu par: 1) ģeoloģisko izpēti 50 000 *euro*; 2) ietekmes uz vidi novērtējumu – 16 000 *euro*; 3) topogrāfiju – 7000 *euro*; 4) instrumentālo uzmērīšanu – 4000 *euro*; 5) zemes transformāciju, apauguma novākšanu karjera uzsākšanai – 28 000 *euro*. Iesniegtie dokumenti – ietekmes uz vidi novērtējums (*lietas 1.sējums, 2.sējuma 1.–56.lapa*), inženierģeoloģisko izpētes darbu tāme par 132 986 latiem (*2.sējuma*

57.lapa), SIA "LB aģentūra" vēstule, ar ko tiek apstiprināts, ka pilna apjoma ģeoloģiskās izpētes darbu veikšanas atradnes pases saņemšana un dokumentācijas sagatavošanas izmaksas karjera darbības uzsākšanai izmaksas varēja būt no 80 000 līdz 100 000 latu (*lietas 4.sējuma 4.lapa*) ir vērtējami vienīgi kā apliecinājums tam, ka, iespējams, kaut kādi izpētes darbi karjera darbības uzsākšanai tika veikti un tie bija maksas pakalpojumi. Tomēr lietā nav dokumentāru pierādījumu par samaksas veikšanu.

Senāts ir atzinis, ja nodokļu maksātājs objektīvu iemeslu dēļ nevar uzrādīt attaisnojuma dokumentus, saimnieciskie darījumi viņam jāatspoguļo ar citiem pierādījumiem. Šādu pierādījumu iegūšanas nasta gulstas uz pašu nodokļa maksātāju. Ja nodokļu maksātājs pierādījumus neiesniedz, iestāde aprēķina nodokļus atbilstoši tās rīcībā esošām ziņām (*Senāta 2012.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-571/2012 12.punkts*). Konkrētajā gadījumā tiesa nesaskatīja objektīvus apstākļus, kāpēc pieteicēja nevarētu iesniegt maksājuma dokumentus. Ja pieteicēja akceptēja pienākumu kompensēt izpētes darbu veikšanu, kas saskaņā ar aktu par kompensācijas saņemšanu sastāda 105 000 *euro*, tad tiesa no dzīvē gūtajiem novērojumiem atzina, ka faktiski notikuša darījuma gadījumā persona pirms šādas vienošanās noslēgšanas pati būtu pieprasījusi nodot maksājuma dokumentus vai to kopijas, kas apliecina veiktos naudas ieguldījumus. Likumdevējs nav atļāvis nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu apmēru noteikt uz pieņēmumu vai vispārēju aprēķinu pamata.

[4.15] Tiesa atzina, ka dienests ir rūpīgi izvērtējis pieteicējas iesniegtos dokumentus un apgalvojumus un sniedzis izsvērstus secinājumus. Tiesa pievienojās dienesta secinājumiem, ka lietā nav konstatējami pierādījumi, kas apstiprina lielāku ieguldījumu nekustamajos īpašumos /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/, nekā dienests ir atzinis, t.i., 37 296,02 *euro.* Līdz ar to dienests pamatoti ir atzinis, ka pieteicējai veidojas ar IIN apliekamais ienākums par 2015.gadu 162 703,98 *euro* apmērā (200 000 *euro* – 37 296,02 *euro*), kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta 3.^{1}daļu (noteic, ka nodokļa likme kapitāla pieaugumam ir 15%) ir apliekams ar 15%. Līdz ar to pieteicējas IIN no kapitāla pieauguma ir 24 405,60 *euro* (162 703,98 *euro* x 15%).

Ņemot vērā to, ka ienākums tika gūts 2015.gada janvārī, deklarācija par ienākumu no kapitāla pieauguma par 2015.gada janvāri iesniegta 2016.gada 2.februārī, dienests ir pamatoti saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu un 29.panta otro un trešo daļu, kā arī 32.panta pirmo, trešo, piekto, sesto un septīto daļu aprēķinājis soda naudu 3660,84 *euro* un nokavējuma naudu 8041,65 *euro* apmērā par laika periodu no 2015.gada 4.marta līdz 2016.gada 21.decembrim, attiecībā uz soda naudu piemērojot nodokļu maksātājam labvēlīgo 32.panta septīto daļu. Pieteicēja nav norādījusi uz matemātiska aprēķina kļūdām. Tādas nekonstatē arī tiesa. Līdz ar to tiesa atzina Lēmumu par tiesisku un pamatotu.

[5] Pieteicēja par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 11.janvāra spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentiem.

[5.1] Tiesa kļūdaini uzskatīja, ka lietā iesniegtais dāvinājuma līgums un papildu vienošanās pēc jēgas un satura ir pilnīgi pretēji dokumenti. Atbilstoši Civillikuma 863.pantā noteiktajam nav pamata secinājumam, ka dāvinājums ir pretrunā ar izdevumu atlīdzināšanu.

[5.2] Kopā ar pieteikumu tiesai tika iesniegti dokumenti par veiktajām darbībām attiecībā uz ieguldījumiem strīdus nekustamajos īpašumos, kā arī tāme par inženierģeoloģiskajiem darbiem. Lai arī maksājumu uzdevumi netika iesniegti, ir redzams, ka konkrētie dokumenti ir pasūtīti un izgatavoti.

Puses pašas ir vienojušās par to, cik un kādā apmērā un kādi ieguldījumi ir kompensējami. Piemēram, atbilstoši tāmei ģeoloģiskās izpētes izmaksas būtu aptuveni 90 000 lati (130 000 *euro*), savukārt puses ir vienojušās, ka pieteicēja kompensēs vien 50 000 *euro*, kas ir mazāk kā puse no šiem izdevumiem. Arī topogrāfiju, kuras izmaksas būtu 11 250 lati (16 000 *euro*), pieteicēja ir kompensējusi vien 7000 *euro* apmērā. Zemes transformācijas izmaksas saskaņā ar tāmi bja 35 000 lati (50 000 *euro*), bet pieteicēja kompensēja 28 000 *euro*, instrumentālās uzmērīšanas izmaksas saskaņā ar tāmi – 5500 lati (7800 *euro*), bet pieteicēja kompensēja tikai 4000 *euro*.

Sekojoši ir pierādījumi gan par šo darbu veikšanu, gan par patiesajām izmaksām, gan atlīdzinājumu ievērojami mazākā apmērā, jo tajā laikā pieteicēja un /pers. D/ bija laulātie un īpašumi tika dāvināti.

[5.3] Iegādes kompensēšanu pieteicēja neuzskata par ko neparastu, jo labumu no nekustamajiem īpašumiem bija plānots gūt tikai pieteicējai, nevis /pers. D/, ievērojot pušu starpā 2009.gada 9.janvārī noslēgto laulības līgumu par visas mantas šķirtību.

Lietā atrodas pierādījumi par šo vienošanos izpildi, proti, par pieteicējas maksājumiem /pers. D/ vai viņa labā. Jāņem vērā, ka darījums noticis pirms gandrīz 10 gadiem.

[5.4] Lietā nepastāv strīds par to, ka pieteicējai bija pietiekoši naudas līdzekļi, lai izmaksātu kompensāciju /pers. D/. Tāpat lietā nav strīda par to, ka pieteicēja reāli ir veikusi naudas izmaksas /pers. D/ un viņa vietā segusi aizdevumus – to apliecina konta izdrukas.

Ar vienošanos noteiktie kompensējamie darbi reāli dzīvē ir veikti un lietā esošie dokumenti apstiprina veikto darbu aptuvenās izmaksas, kas nepārsniedz ar vienošanos noteiktos kompensāciju apmērus.

Lai arī tieši nodokļu maksātājam ir pienākums iesniegt pierādījumus, kas pamato iebildumus pret dienesta secinājumiem, pierādīšanas nastai jābūt reāli īstenojamai – tiesa nedrīkst nonākt līdz tam, ka nekāds pierādījumu apjoms kādā lietu kategorijā netiek uzskatīts par pietiekamu nodokļu maksātāja pozīcijas pierādīšanai, jo pretējā gadījumā darbotos neatspēkojama prezumpcija par sliktu vienam procesa dalībniekam (*Senāta 2015.gada 5.jūnija spriedums lietā Nr.SKA-102/2015*). Ja nodokļu maksātājs ir uzrādījis primāros darījuma apliecinājuma dokumentus (līgumi, rēķini), tad dienestam ir jāpamato ar pierādījumiem, ka pastāv pamatotas šaubas par šo darījumu esību vispār vai par atbilstību dokumentos

norādītajam, vai par saistību ar krāpniecību. Ja šādas šaubas tiek pietiekami pamatotas, nodokļu maksātājam tālāk ir pamats censties šīs šaubas novērst.

[5.5] Pieteicēja Administratīvajai apgabaltiesai iesniegtajos papildu paskaidrojumos atsaucās uz lietā esošajām kontu izdrukām, uzskatot, ka tās pierāda pieteicējas rīcībā esošos naudas līdzekļus, lai viņa varētu izpildīt pret /pers. D/ uzņemtās saistības. Savukārt par pārējiem no /pers. D/ dāvinājumā saņemtajiem nekustamajiem īpašumiem pieteicēja norādīja, ka viņai ir bijis finansiāli izdevīgi slēgt dāvinājuma līgumu pat kopā ar papildu vienošanām par ieguldījumu atlīdzināšanu. No uzdāvinātajiem nekustamajiem īpašumiem pieteicēja, neatsavinot pat visus īpašumus, ir ieguvusi daudz vairāk naudas līdzekļus, nekā viņai ir bijis jāatlīdzina /pers. D/.

[6] Dienests rakstveida paskaidrojumos pieteicējas apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu. Tiesa pienācīgi izvērtēja lietā esošos pierādījumus to kopsakarā un nonāca pie pamatota secinājuma, ka pieteicējai pamatoti veikts nodokļa audits par strīdus nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumiem, kā arī pamatoti tika aprēķināts un samaksai noteikts ar IIN apliekamo ienākumu apmērs.

Nekustamajā īpašumā veikto ieguldījumu apmērs ir pierādāms ar konkrētiem dokumentiem, kuri nepārprotami apliecina, ka šādi ieguldījumi ir veikti. Likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" neuzliek pienākumu fiziskai personai saglabāt attaisnojuma dokumentus, bet ļauj šādu dokumentu esības gadījumā, par tajos norādīto ieguldījumu vērtību samazināt ar IIN apliekamo ienākumu. Likums neparedz iespēju noteikt ieguldījumu apmēru uz aprēķinu pamata gadījumā, ja ieguldījumu summa nav dokumentāri pierādāma, tāpēc dienestam nav tiesību samazināt apliekamo ienākumu, pamatojoties tikai uz pieņēmumiem vai aptuveniem aprēķiniem. Tas, ka izskatāmajā gadījumā ir sagatavoti atsevišķi dokumenti, pats par sevi neapliecina pieteicējas veiktos ieguldījumus nekustamajā īpašumā. Lietā nav dokumentāru pierādījumu par samaksas veikšanu konkrētajā apmērā.

Apstāklis, ka procesa dalībnieka un tiesas viedoklis atšķiras, nevar būt par pamatu secinājumam, ka tiesa nav noskaidrojusi objektīvo patiesību lietā un nav pilnīgi, vispusīgi un objektīvi izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, un taisījusi pamatotu spriedumu.

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

Administratīvā apgabaltiesa tiesas sēdē procesuālo darbību veikšanai kā liecinieku nopratināja /pers. D/.

Motīvu daļa

[8] Administratīvā apgabaltiesa, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus kopsakarā ar procesa dalībnieku argumentiem, atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Izvērtējusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju kopsakarā ar procesa dalībnieku sniegtajiem paskaidrojumiem un pieteicējas pieteikumā un apelācijas sūdzībā ietvertajiem argumentiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, piemērojusi atbilstošās tiesību normas un pareizi tās interpretējusi, pirmās instances tiesas izdarītie secinājumi ir pareizi un pietiekami. Tādēļ apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, atzīstot pirmās instances tiesas spriedumā sniegto pamatojumu par pilnībā pietiekamu (*sk. šā sprieduma 4.punktu*), un atkārtoti izvērstāku argumentu izklāstu nenorāda.

Atbildot uz apelācijas sūdzībā ietvertajiem argumentiem, apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10] Pieteicēja apelācijas sūdzībā kā pamatojumu tam, ka dāvinājums nav pretrunā ar papildu vienošanās paredzēto izdevumu atlīdzinājumu, atsaucas uz Civillikuma 863.pantā noteikto, ka tam, kas bauda vai vēlas baudīt kādas lietas labumus, tam arī jānes ar šo lietu saistītie pienākumi, kā arī trešās personas šai lietai vai tās dēļ taisītie izdevumi. Taču apgabaltiesa norāda, ka no Civillikuma 863.panta neizriet pienākums dāvinājuma (nekustamā īpašuma) saņēmējam katrā gadījumā atlīdzināt dāvinātājam iepriekš radušos izdevumus saistībā ar konkrēto nekustamo īpašumu. Minētā tiesību norma ir ietverta Civillikuma Lietu tiesību daļā, kas noteic lietu tiesību vispārīgos noteikumus, un tā nav piemērojama atrauti no citām lietu tiesību normām, kā arī normām, kas noteic darījumu būtību, to slēgšanas un nekustamā īpašuma reģistrācijas Zemesgrāmatā mērķi un kārtību.

Nekustamā īpašuma īpašnieks ir persona, kuras ekskluzīvā varā ir lemt par sava īpašuma izmantošanu un nepieciešamiem un derīgiem izdevumiem, lai gūtu no nekustamā īpašuma labumu. Vienlaikus līdzās nekustamā īpašuma īpašnieka tiesībām pastāv arī pienākumi, kas nekustamā īpašuma īpašniekam ir jāpilda saskaņā ar tiesību normām vai noslēgtajiem darījumiem. Ja īpašnieks nekustamo īpašumu, kura uzturēšanā vai uzlabošanā ir veikti ieguldījumi, dāvina, tad tālāk ir jāņem vērā arī tiesību normas, kas regulē šāda tiesiska darījuma noslēgšanu, kā arī ir pamats vērtēt noformētajos darījuma dokumentos noteikto pēc būtības.

Apgabaltiesa pilnībā pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā ietvertajam 2009.gada 9.janvāra dāvinājuma līguma un 2009.gada 9.janvāra papildu vienošanos Nr.3 un Nr.21 novērtējumam. Ja puses ir noslēgušas līgumu, zem kura slēpjas kāds cits līgums, tad pusēm nodokļu samaksas aspektā ir jāpacieš tās sekas, kuras izraisījis skata pēc noslēgtais līgums. Pieteicējas un /pers. D/ notariālā kārtībā noslēgtajā dāvinājuma līgumā ir skaidri atrunāta dāvinātā īpašuma vērtība, un

nekas no dāvinājuma līgumā noteiktā neapstiprina, ka nekustamie īpašumi tie dāvināti, nosakot pienākumu pieteicējai kompensēt /pers. D/ kādus izdevumus, kas radušies saistībā ar konkrēto nekustamo īpašumu iegādi un labiekārtošanu, kā arī no dāvinājuma līguma neizriet, ka nekustamie īpašumi ir apgrūtināti vēl ar kādām saistībām, kas nav atrunātas dāvinājuma līgumā. Šādu papildu vienošanos par nekustamo īpašumu iegādes un labiekārtošanas izdevumu segšanu dāvinātājam noslēgšana vienā dienā ar nekustamo īpašumu dāvinājuma līgumu ir pretrunā dāvinājuma būtībai un nav ticama.

[11] Papildu vienošanos saistība ar dāvinājuma līgumu un šāda izdevumu segšana nav ticama, novērtējot arī pieteicējas paskaidrojumus un iesniegtos pierādījumus par ieguldījumu, kurus bija paredzēts atlīdzināt, veikšanu un apmaksu.

No pieteicējas paskaidrojumiem, kā arī pieteikumā un apelācijas sūdzībā norādītā izriet, ka ar 2009.gada 9.janvāra papildu vienošanos Nr.3 un Nr.21 pie 2009.gada 9.janvāra dāvinājuma līguma pieteicēja ir vienojusies ar /pers. D/, ka viņa kompensēs (atlīdzinās) /pers. D/ tos izdevumus, kas /pers. D/ jau bija radušies saistībā ar konkrēto nekustamo īpašumu iegādi un labiekārtošanu. Apelācijas sūdzībā pieteicēja ir norādījusi, ka lietā iesniegtie dokumenti par veiktajām darbībām nekustamajos īpašumos pierāda, ka šādi darbi ir veikti, izdevumi ir bijuši un ka puses ir vienojušās, ka pieteicēja /pers. D/ kompensēs tikai daļu no tiem.

Pretēji pieteicējas uzskatam, apgabaltiesa piekrīt pirmās instances sniegtajai motivācijai, ka pieteicējas iesniegtie dokumenti to nepierāda.

Kā pierādījumu tam, ka /pers. D/ ir bijuši izdevumi attiecīgā apmērā, pieteicēja ir minējusi inženierģeoloģisko izpētes darbu tāmi (*lietas 2.sējuma 57.lapa*) un SIA „LB aģentūra" vēstuli (*lietas 4.sējuma 4.lapa*). Apgabaltiesa pievienojas pirmās instances secinājumam, ka šie dokumenti ir vērtējami vien kā apliecinājums iespējamām izmaksām un nepierāda, ka /pers. D/ par konkrētu darbu veikšanu ir bijuši izdevumi konkrētā apmērā. Papildus apgabaltiesa ņem vērā, ka iesniegtajā inženierģeoloģisko izpētes darbu tāmē ir norādīts, ka to sastādījis SIA „Hobby Risinājumi" valdes loceklis 2006.gada jūnijā. Pieteicēja nav iesniegusi nevienu pierādījumu, kas apstiprinātu, ka SIA „Hobby Risinājumi" konkrētos darbus par šādu summu ir veikusi un /pers. D/ ir veicis to apmaksu. Turklāt atbilstoši lietā esošajā zemes dzīļu izmantošanas licencē, derīgo izrakteņu atradnes pasē, kā arī ietekmes uz vidi novērtējuma darba ziņojumā, tā kopsavilkumā norādītajam (*lietas 1.sējuma 234.-241., 2.sējuma 11.lapa*) šādu izpēti 2007.gadā ir veicis cits uzņēmums - SIA „DekoGeoBalts". Pieteicēja nav iesniegusi konkrētus paskaidrojumus un pierādījumus, kas apstiprinātu, par kādu summu SIA „DekoGeoBalts" attiecīgos ģeoloģiskās izpētes darbus ir veikusi un ka /pers. D/ veica samaksu par to. Lai gan /pers. D/, sniedzot liecības apgabaltiesas sēdē, vispārīgi apstiprināja, ka nekustamajos īpašumos ir veikti attiecīgi darbi un šos darbus viņš ir apmaksājis, /pers. D/ nav liecinājis neko konkrētu ne par darbu veikšanas laiku, ne veicējiem, ne konkrētām summām, kas darbu veicējiem maksātas, kā arī to, kā noteikta kompensējamās summas daļa. /pers. D/ arī liecināja, ka dokumentāri pierādījumi nav saglabājušies.

Šeit bez ievērības nav atstājams, ka 2007.gadā 2/3 domājamās daļas no nekustamā īpašuma /Nosaukums B/ jau piederēja pieteicējai. Tādējādi, ja šādi izdevumi ir bijuši, kā arī izdevumi par zemes transformāciju, kas veikta 2008.gadā (*lietas 1.sējuma 143.lapa un 232.lapa*), tie vismaz daļēji bija izdevumi, kas bija jāsedz arī pieteicējai kā nekustamā īpašuma kopīpašniecei. Šādos apstākļos ir sagaidāms, ka pieteicēja vismaz spēs sniegt loģisku, pamatotu un ticamu izskaidrojumu, kādas vienošanās par ieguldījumu veikšanu nekustamajos īpašumos starp pieteicēju un /pers. D/ pastāvēja un kā 2009.gada 9.janvārī tika noteikts /pers. D/ kompensējamās summas apmērs, ja kopumā veikto darbu izmaksas ir bijušas lielākas. Taču pieteicēja un viņas pārstāve šādu izskaidrojumu lietā nav varējusi iesniegt.

Apgabaltiesa piekrīt pieteicējas apsvērumam, ka dienests lietā nav apšaubījis, ka pieteicējas rīcībā kopumā varēja būt naudas līdzekļi papildu vienošanās noteiktās kompensācijas izmaksai /pers. D/ laika periodā no 2009.gada līdz 2012.gadam. Taču novērtējot šādu papildu vienošanos ticamību, bez ievērības nav atsājams, ka papildu vienošanās 2009.gada janvārī paredzēja, ka pieteicējai ir jākompensē /pers. D/ izdevumi 208 870,34 *euro* apmērā. Gan ņemot vērā konkrēto dāvināto nekustamo īpašumu vērtību, gan to, ka pieteicējas ienākumi 2008.gadā ir bijuši tikai 20 520 *euro* (*lietas 4.sējuma 37. – 39. un 126.lapa*) un pieteicēja nav norādījusi uz vērā ņēmamiem uzkrājumiem, tas ir vērtējams kā ievērojams apmērs, lai pieteicēja tam pievērstu uzmanību, zinātu un varētu izskaidrot šo saistību pamatu, ja patiesi tādas ir uzņēmusies.

[12] Tāpat atbilstoši pieteicējas paskaidrojumiem un aktā par kompensācijas saņemšanu norādītajam pieteicēja esot kompensējusi /pers. D/ izdevumus par ietekmes uz vidi novērtējumu. Šādu izdevumu apstiprināšanai pieteicēja ir iesniegusi SIA „LUDUSS" izstrādātu ietekmes uz vidi novērtējuma smilts ieguvei smilts atradnē /Nosaukums D/ Kalsnavas pagastā darba ziņojumu, darba ziņojuma kopsavilkumu, noslēguma ziņojuma korekcijas, Vides pārraudzības valsts biroja izsniegtu programmu ietekmes uz vides novērtējumam, kā arī SIA „LUDUSS" un pieteicējas saraksti ar Vides pārraudzības valsts biroju (*lietas 1.sējuma 28. – 243.lapa un 3.sējuma 2.-56.lapa*). Izvērtējot minētos dokumentus, apgabaltiesa konstatē, ka ietekmes uz vidi novērtējuma darba ziņojums un tam sekojošie dokumenti ir sagatavoti 2010.gadā un vēlāk, turklāt tajos norādīts, ka paredzētās darbības ierosinātāja ir pieteicēja, kurai pieder nekustamie īpašumi (*lietas 1.sējuma 125.lapa*). Tātad minētie dokumenti izstrādāti pēc pieteicējas pasūtījuma, pēc tam, kad nekustamie īpašumi bija jau uzdāvināti pieteicējai. Līdz ar to nav ticams, ka par ietekmes uz vidi novērtējumu /pers. D/ radās izdevumi jau pirms 2009.gada 9.janvāra, lai būtu pamats vienoties ar pieteicēju par to kompensēšanu.

[13] Lai gan, sniedzot liecības apgabaltiesas sēdē, /pers. D/ apstiprināja, ka ar pieteicēju bija noslēgtas vienošanos Nr.3 u n Nr.21 pie 2009.gada 9.janvāra dāvinājuma līguma un pieteicēja ir viņam attiecīgās naudas summas samaksājusi, apgabaltiesa /pers. D/ liecībām nepiešķir ticamību, jo tās ir pretrunīgas, kā arī ir konstatējama virkne nesakritību starp /pers.

D/ liecināto un pieteicējas paskaidrojumos un noformētajos dokumentos norādīto.

Apgabaltiesa ņem vērā, ka /pers. D/ sākumā liecināja, ka dāvinājuma līguma noslēdza un pieteicējai uzdāvināja īpašumus, jo pieteicējai nekas nepiederēja un pateicībā par to, ka bija ilgu laiku nodzīvojuši kopā. Uz jautājumu, ar ko pieteicēja nodarbojās, vai viņai bija algots darbs un citi ienākumi, /pers. D/ liecināja, ka pieteicēja studēja, cik viņam zināms, pieteicējai nebija algots darbs, viņš neinteresējās, vai pieteicēja saņēma citus ienākumus, jo iedeva viņai tik daudz naudas, cik vajadzēja – pēc būtības pieteicēju uzturēja. Savukārt vēlāk /pers. D/ liecināja, ka pieteicējai jau piederēja arī citi īpašumi, kurus viņa iegādājās par savu naudu, savukārt līdzekļu avots bija liecinieks vai viņas vecāki, un 2009.gada 9.janvāra papildu vienošanās Nr.3 un Nr.21 ietvertās saistības atbilda pieteicējas mantiskajam stāvoklim. Vienlaikus /pers. D/ liecinātais nenorāda uz vērā ņemamu pieteicējas iesaisti laulātajiem piederošo nekustamo īpašumu apsaimniekošanā.

/pers. D/ liecināja, ka nekustamos īpašumus pieteicējai dāvināja, jo viņai nekas nepiederēja, vienlaikus no lietas materiāliem apgabaltiesa konstatē, ka, piemēram, jau 2005.gadā pieteicēja tieši no /pers. D/ ir iegādājusies 2/3 domājamās daļas no nekustamā īpašuma /Nosaukums B/ (*lietas2.sējuma 108.-110.lapa*). Līdz ar to nav ticams, ka /pers. D/ nebija zināms par pieteicējai piederošajiem īpašumiem, lai to nevarētu atcerēties.

Tāpat /pers. D/ liecināja, ka papildu vienošanās tika slēgtas, jo objektā tikai veiktas lielas investīcijas, un, ja gadījumā tos pārdos, nauda, kas tika ieguldīta, tiek atdota lieciniekam. Taču apgabaltiesa konstatē, ka papildu vienošanās nav ietverts nosacījums, ka ieguldījumi /pers. D/ kompensējami tikai nekustamo īpašumu pārdošanas gadījumā. Šāda nosacījuma pastāvēšanu neapstiprina arī pieteicējas un /pers. D/ paskaidrojumi par papildu vienošanos izpildi un 2012.gada 31.decembra papildu vienošanās (*lietas 3.sējuma 3.lapa*), ka naudas maksājumus pieteicēja /pers. D/ ir veikusi laika periodā no 2009.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.decembrim, kopsakarā ar to, ka konkrētos nekustamos īpašumus pieteicēja pārdeva tikai 2014.gadā.

Apgabaltiesa ņem arī vērā, ka liecinieka liecības par to, kādā veidā un apmērā pieteicēja ir veikusi naudas samaksu, ne tikai nesakrīt ar noformētajos dokumentos norādīto par kompensācijas summas saņemšanu skaidrā naudā, bet arī neapstiprina pieteicējas paskaidrojumos norādīto. Proti, /pers. D/ liecināja, ka viņam nauda tika nodota sākumā skaidrā naudā (apmēram 2009. un 2010.gads), bet pēc tam viņš ar pieteicēju vienojās, ka maksājumus skaidrā naudā vairs nav vajadzības veikt, bet tie veicami, papildinot kontu ar naudas līdzekļiem vai maksājot kredītu. Savukārt pieteicēja paskaidrojumos ir norādījusi, ka kompensācija skaidrā naudā ir maksāta laika periodā no 2009.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 1.janvārim. Tāpat pieteicējas skaidrojums par naudas pārskaitījumu veikšanu jau no 2009.gada februāra un kredītsaistību dzēšanu no 2009.gada aprīļa neatbilst liecinieka liecinātajam par šādu vienošanos vēlākā laika periodā.

[14] Tas, ka pieteicēja ar /pers. D/ bija noslēgusi dāvinājuma līgumu, ka pieteicēja lietā ir sniegusi ļoti vispārīgas norādes par to, kādus ieguldījumus nekustamos īpašumos /pers. D/ ir veicis, nesniedzot tam nekādus pierādījumus, kā arī nespējot izskaidrot, kāpēc uzņēmusies kompensēt /pers. D/ izdevumus noteiktā apmērā, kopsakarā ar /pers. D/ pretrunīgajām liecībām un jebkādu citu pierādījumu trūkumu, kas apstiprinātu, ka /pers. D/ ir bijuši izdevumi konkrētā apmērā un ka pieteicēja /pers. D/ ir samaksājusi attiecīgo naudas summu, izpildot konkrētās papildu vienošanās, rada pamatu raudzīties uz papildu vienošanās noteikto kā tādu, kas nav ticams.

Apkopojot minēto, apgabaltiesa secina, ka nav pamata konkrētā kapitāla iegādes vērtībā iekļaut pieteicējas norādītos 208 870,34 *euro* kā pieteicējas izdevumus, kas saistīti ar nekustamajo īpašumu iegūšanu. Ievērojot minēto, Lēmums ir atzīstams par tiesisku un pamatotu, un tā atcelšanai nav pamata.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 3.augusta lēmuma Nr.31.2-22.10/4225 atcelšanu.

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

Tiesnese referente	*(paraksts)*	I.Juhņeviča-Knoka
Tiesneši	*(paraksts)*	L.Vīnkalna
	(paraksts)	M.Vīgants