ECLI:LV:ADAT:2024:0429.A420152922.7.S

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420152922
AA43-0181-24/18

SPRIEDUMS
L a t v i t j a a u s t a s v ā r d ā

Rīgā 2024.gada 29.aprīlī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Anita Šteinberga,
tiesneši Māris Birzgalis un Margarita Osmane

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2022.gada 26.janvāra lēmuma Nr.31.1-22.10/22.10/430 atcelšanu, sakarā ar /pers. C/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2023.gada 16.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica datu atbilstības pārbaudi un konstatēja, ka pieteicējs /pers. C/ 2020.gadā, atsavinot nekustamo īpašumu /adrese A/, kadastra Nr./numurs A/(turpmāk – nekustamais īpašums), saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktu guva ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu no kapitāla pieauguma, kuru pieteicējs nav deklarējis un par kuru nav nomaksāts nodoklis.

Pārbaudes rezultātā dienesta Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļa 2021.gada 1.septembrī pieņēma lēmumu Nr.31.1-8.56/8.56/136548, ar kuru noteica pieteicējam pienākumu iemaksāt budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli 21 191,38 *euro* un nokavējuma naudu 1652,93 *euro*.

Ar dienesta ģenerāldirektores 2022.gada 26.janvāra lēmumu Nr.31.1-22.10/22.10/430 (turpmāk – lēmums) apstrīdētais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Pieteicējs vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par dienesta lēmuma atcelšanu. Pieteikumā minēti turpmāk norādītie argumenti.

[2.1] Dienestam iesniegtie dokumenti apliecina ieguldījuma pamatojumu, kā arī ir iesniegtas AS „Swedbank" izdrukas, kurās redzams, ka pieteicējs un viņa laulātā apmaksājuši SIA „/Nosaukums A/" izrakstītās pavadzīmes par veiktajiem būvniecības darbiem. Pieteicējs iesniedza visus apmaksas apliecinošos dokumentus, kas apliecina, ka par SIA „/Nosaukums A/" izrakstītajām pavadzīmēm samaksāts 2006. un 2007.gadā. Faktu, ka nekustamajā īpašumā tika veikti ieguldījumi, pierāda arī pielikumā pievienotās fotogrāfijas pirms nekustamā īpašuma rekonstrukcijas un pēc tās, kā arī SIA „Vestabalt" 2020.gada 30.septembrī veiktais nekustamā īpašuma novērtējums. Tāpat AS „Swedbank" ir izsniegusi aizdevumu pieteicēja laulātajai nekustamā īpašuma remontam, kā arī par labu AS „Swedbank" bija reģistrēta hipotēka, kas pēc nekustamā īpašuma pārdošanas tika dzēsta, jo aizdevums tika atmaksāts AS „Swedbank".

[2.2] Saskaņā ar līgumā noteikto darbi ir pabeigti, kad īpašums ir nodots ekspluatācijā un parakstīts darbu pieņemšanas–nodošanas akts. Nekustamais īpašums ekspluatācijā tika nodots 2016.gada 28.aprīlī. Dienests nav ņēmis vērā, ka ne visiem īpašumā veiktajiem būvdarbiem bija nepieciešama būvatļauja. Līguma pielikumā esošajā tāmē ir redzams, kādus darbus no 2006.gada 1.jūnija līdz 2016.gada 28.aprīlim būvnieks bija veicis. Būvniecības darbi nekustamajā īpašumā tika veikti pirms būvatļaujas izsniegšanas, bet tas nenozīmē, ka minētie būvniecības darbi nebūtu atzīstami par pamatotiem un nebūtu ņemami vērā kapitāla pieauguma aprēķināšanai.

[2.3] Sākotnēji nekustamajā īpašumā tika uzstādīts malkas apkures katls, bet bija zināms, ka pēc neilga laika pie īpašuma tiks pievilkts sadalošais gāzes vads un īpašumā varēs uzstādīt gāzes apkures iekārtu. Gāzes apkures katla ierīkošanu pierāda SIA „Vestabalt" 2020.gada 30.septembrī veiktais nekustamā īpašuma novērtējums, kurā norādīts, ka īpašumā tiek uzstādīta „autonomā gāzes apkure". Ņemot vērā, ka attaisnoto dokumentu glabāšanas termiņš ir pieci gadi, SIA „/Nosaukums A/" atrada tikai daļu attaisnoto dokumentu. Sabiedrības rīcībā nebija dokuments par cirkulācijas sūkņa iegādi, kas tika iegādāts 2006.gadā. Turklāt garantijas nenorādīšana līgumā vai pieņemšanas–nodošanas aktā nenozīmē, ka pieteicējam zūd tiesības pieteikt prasījumu SIA „/Nosaukums A/" par iegādāto iekārtu bojājumiem.

[2.4] Apstāklis, ka pavadzīmēs par logu un ģipškartona iegādi norādīta piegādes adrese – Rīgas rajons, Siguldas novads, /adrese A/, automātiski nenozīmē, ka visa pavadzīmēs norādītā prece ir paredzēta nekustamā īpašuma būvniecībai. SIA „/Nosaukums A/" 2006.gadā sniedza būvniecības pakalpojumus arī citiem klientiem, līdz ar to pavadzīmēs norādītā prece bija paredzēta gan nekustamā īpašuma būvniecībai, gan citos būvniecības objektos.

[2.5] Pieteicējs jau no 2004.gada nodarbojas ar uzņēmējdarbību un veica uzkrājumus nekustamā īpašuma remontam. Pieteicēja laulātā un AS „Swedbank" 2003.gada 2.oktobrī parakstīja aizdevuma līgumu par kopējās aizdevuma summas 79 920,66 lati piešķiršanu. No AS „Swedbank" piešķirtā aizdevuma summa 66 920,66 latu apmērā tika izmantota nekustamā īpašuma rekonstrukcijai un pieguļošās teritorijas labiekārtošanai.

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumos norāda, ka pieteicēja pieteikums nav pamatots un ir noraidāms, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem secinājumiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2023.gada 16.marta spriedumu pieteikums tika noraidīts. Spriedums motivēts šādi.

[4.1] Lietā noskaidrojams, vai pieteicēja veiktie maksājumi SIA „/Nosaukums A/" 85 378 latu (121 481,95 *euro*) apmērā saskaņā ar 2006.gada 15.jūnija, 8.septembra, 25.novembra, 25.decembra, 2007.gada 26.aprīļa, 26.jūnija un 26.jūlija pavadzīmēm Nr.AAB832759, Nr.AAB832762, Nr.AAB832763, Nr.AAB832764, Nr.AAB832770, Nr.AAB832771 un Nr.AAB832772 ir iekļaujami nekustamā īpašuma iegādes vērtībā.

[4.2] Tiesa konstatēja, ka dienests nav apšaubījis faktu, ka nekustamajā īpašumā ir veikti remontdarbi. Minēto apliecina pieteicēja iesniegtais nekustamā īpašuma novērtējums, dzīvojamās mājas rekonstrukcijas tehniskais projekts, būvatļauja par dzīvojamās mājas rekonstrukciju un akts par dzīvojamās mājas pārbūves pieņemšanu ekspluatācijā.

Lietā pastāv strīds par pieteicēja veikto ieguldījumu apmēru.

Pieteicējs izdevumu pamatojumam par SIA „/Nosaukums A/" nekustamajā īpašumā veiktajiem celtniecības darbiem lēmuma apstrīdēšanas laikā iesniedza turpmāk norādītos dokumentus.

[4.2.1] 2006.gada 1.jūnija līgumu par celtniecības pakalpojumu darbu veikšanu, kas noslēgts starp pieteicēju un /pers. F/ kā pasūtītāju un SIA „/Nosaukums A/" kā izpildītāju (*1.sējuma 81.lapa*). Līguma 1.punktā noteikts, ka pasūtītājs uzdod, bet izpildītājs apņemas izpildīt un veikt celtniecības pakalpojumu darbus /adrese A/, saskaņā ar izstrādāto būvprojektu un spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem. Kopējās celtniecības izmaksas tiek norādītās tāmē, kas ir šī līguma neatņemama sastāvdaļa. Darbi ir pabeigti, kad īpašums ir nodots ekspluatācijā un parakstīts darbu pieņemšanas–nodošanas akts. Izpildītājam ir pienākums noformēt būvatļauju. Līguma 2.1.apakšpunktā norādīts, ka par celtniecības darbiem pasūtītājs maksā 85 378 latus (121 481,95 *euro*) un samaksa tiek pārskaitīta pa daļām pēc izpildītāja pieprasījuma.

[4.2.2] Tāmi (*1.sējuma 70.-75.lapa*), kurā norādītas celtniecības izmaksas 72 354,24 lati (vecās ēkas demontāža un pamatu izveide 6781,17 lati, mājas karkass un fasādes apdare 14 508,20 lati, iekšējā pamatapdare 9782,76 lati, iekšējā baltā apdare 18 303,74 lati, komunikācijas 15 092,89 lati un āra labiekārtošanas darbi 7885,48 lati), pievienotās vērtības nodoklis 13 023,76 lati un kopējās izmaksas 85 378 lati.

[4.2.3] 2016.gada 28.aprīļa pieņemšanas–nodošanas aktu (*1.sējuma 80.lapa*), kurā norādīts, ka SIA „/Nosaukums A/" veica celtniecības pakalpojumus /adrese A/, un dzīvojamā māja ir nodota ekspluatācijā. Darbs ir veikts prasītajā apjomā, labā kvalitātē, un samaksa ir veikta atbilstoši noslēgtajam līgumam.

[4.2.4] SIA „/Nosaukums A/" vārdā noformētās 2006.gada 15.jūnija, 8.septembra, 25.novembra, 25.decembra, 2007.gada 26.aprīļa, 26.jūnija un 26.jūlija pavadzīmes Nr.AAB832759, Nr.AAB832762, Nr.AAB832763, Nr.AAB832764, Nr.AAB832770, Nr.AAB832771 un Nr.AAB832772 (*1.sējuma 96.-99.lapa*).

[4.2.5] Arhitekta /pers. G/ 2008.gada 23.aprīlī apliecināto dzīvojamās mājas rekonstrukcijas tehnisko projektu (*1.sējuma 247.-252.lapa*) un Siguldas novada būvvaldes 2014.gada 11.septembra būvatļauju Nr.1455 par dzīvojamās mājas rekonstrukciju (*1.sējuma 85.-86.lapa*).

[4.2.6] /pers. F/ un pieteicēja AS „Swedbank" konta izdrukas par SIA „/Nosaukums A/" veiktajiem pārskaitījumiem attiecīgi 18 378 latu un 67 000 latu apmērā (*1.sējuma 95.-96.lapa*).

[4.2.7] SIA „/Nosaukums A/" hronoloģisko žurnālu grāmatvedības uzskaites kontam „norēķini ar pircējiem un pasūtītājiem" par 2006.gada septembri – 2007.gada decembri.

[4.3] Vispirms tiesa atzina, ka pieteicēja iesniegtā 2006.gada 15.jūnija pavadzīme Nr.AAB 832759 (darījuma vērtība 8378 lati) un 2006.gada 8.septembra pavadzīme Nr.AAB 832762 (darījuma vērtība 10 000 lati) nevar apliecināt pieteicēja ieguldījumus nekustamajā īpašumā, jo maksājumus par šīm pavadzīmēm ir veikusi /pers. F/ (*1.sējuma 225.lapa*). Līdz ar to minētie izdevumi ir atzīstami par /pers. F/ izdevumiem, proti, ieguldījumiem, nekustamajā īpašumā.

Senāts ir norādījis, ka, aprēķinot personas gūto ienākumu no kapitāla pieauguma, ir nosakāmi tieši personas veiktie ieguldījumi nekustamajā īpašumā, jo tikai tie var ietekmēt personas gūtā ienākuma apmēru. Ar nodokli tiek aplikts konkrētās personas ienākums, kas nosakāms, no šīs personas apliekamajiem ienākumiem atskaitot normatīvajos aktos noteiktos šīs personas izdevumus. Tādējādi nav pamata samazināt ar nodokli apliekamo objektu par to izdevumu summu, kas bija radusies citai personai (*Senāta 2017.gada 23.janvāra lēmuma lietā Nr.SKA-523/2017 (A420494113) 5.punkts, 2019.gada 12.marta sprieduma lietā Nr.SKA-41/2019 (* ECLI:LV:AT:2019:0312.A420423414.2.S) *10.punkts, sal. 2020.gada 10.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-33/2020 (* ECLI:LV:AT:2020:1110.A420174816.3.S) *18.punkts*).

Ievērojot minēto, pieteicējs nevar ar 2006.gada 15.jūnija pavadzīmi Nr.AAB 832759 un 2006.gada 8.septembra pavadzīmi Nr.AAB 832762 pamatot veiktos ieguldījumus nekustamajā īpašumā 18 378 latu apmērā.

[4.4] Viens no dienesta argumentiem, kādēļ nav atzīti pārējie ieguldījumi, ir tāds, ka lietā nav konstatējams, kad faktiski

ir veikti celtniecības darbi, jo būvniecības dokumenti ir noformēti pēc pavadzīmju noformēšanas.

No lietas materiāliem tiesa konstatēja, ka tehnisko projektu, pamatojoties uz kuru izdota būvatļauja, arhitekts apliecināja 2008.gada 23.aprīlī, bet būvvalde akceptēja 2008.gada 6.maijā. Siguldas novada būvvalde 2014.gada 11.septembrī izsniegusi būvatļauju Nr.1455 dzīvojamās mājas rekonstrukcijai. Turklāt 2016.gada 28.aprīļa aktā par dzīvojamās mājas pārbūves pieņemšanu ekspluatācijā izriet, ka būvniecība nekustamajā īpašumā veikta no 2014.gada 1.oktobra līdz 2016.gada 14.aprīlim.

Savukārt saskaņā ar SIA „/Nosaukums A/" pavadzīmēm pakalpojumi sniegti no 2006.gada jūnija līdz 2007.gada jūlijam (*1.sējuma 96.-99.lapa*). Turklāt 2006.gada 1.jūnija līgumā par celtniecības pakalpojumu darbu veikšanu 1.1.apakšpunktā norādīts, ka SIA „/Nosaukums A/" celtniecības pakalpojumus sniegs saskaņā ar izstrādāto būvprojektu.

No minētā izriet, ka pavadzīmes par celtniecības pakalpojumu sniegšanu ir izrakstītas pirms tehniskā projekta akceptēšanas būvvaldē un būvatļaujas izsniegšanas. Vienlaikus tiesa atzina, ka minētie apstākļi paši par sevi neapliecina, ka celtniecības darbi ir veikti tikai pēc 2014.gada. Tiesas sēdē gan pieteicējs savos paskaidrojumos, gan /pers. F/ liecināja, ka darbi faktiski veikti 2006. un 2007.gadā, bet būvniecības dokumenti noformēti vēlāk, lai legalizētu veiktos būvdarbus. Tiesa atzina, ka minētais skaidrojums ir ticams, jo tā nav neierasta situācija, kad personas veic būvdarbus pirms būvniecības dokumentu noformēšanas. Turklāt būvniecību reglamentējoši normatīvie akti pieļauj patvaļīgi veiktu būvdarbu vēlāku legalizāciju. Turklāt ir vērā ņemams pieteicēja pārstāvja norādītais apstāklis, ka ne visiem SIA „/Nosaukums A/" tāmē norādītajiem darbiem ir nepieciešams izstrādāt būvniecības dokumentus.

Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka fakts, ka būvniecības dokumenti noformēti pēc faktiskas būvdarbu veikšanas, automātiski nenozīmē, ka būvdarbi nevarēja notikt 2006. un 2007.gadā.

[4.5] Turpmāk tiesa pārbaudīja pieteicēja iesniegtos attaisnojuma dokumentus.

Atbildot uz dienesta pieprasījumu, pieteicējs kā SIA „/Nosaukums A/" amatpersona 2021.gada 29.decembrī iesniedza paskaidrojumu, kurā sniegtais skaidrojums par noformētā darījuma apstākļiem ir identisks pieteicēja 2021.gada 30.novembrī sniegtajam skaidrojumam. Papildus SIA „/Nosaukums A/" norādīja, ka celtniecībai nepieciešamos materiālus iegādājās sabiedrība un lielākie piegādātāji bija SIA „Rendoks", SIA „Rīgas būvmateriāli", SIA „Rudus", SIA „Tex Color", SIA „Kurši", SIA „Vangažu betons" u.c. Visus darbus veica SIA „/Nosaukums A/" darbinieki ar uzņēmuma un nomātiem instrumentiem.

Pieteicējs dienestam iesniedza SIA „/Nosaukums A/" celtniecības materiālu iegādes dokumentu kopijas (*1.sējuma 147.-204.lapa*), kas pieteicēja ieskatā apliecina minētā darījuma esību, reģistrēšanu grāmatvedības uzskaites reģistros, veikto apmaksu, ar celtniecības pakalpojuma sniegšanu saistīto preču un instrumenta iegādi/nomu un būvatļauju.

Tiesa atzina par pamatotu dienesta norādi, ka SIA „/Nosaukums A/" izrakstītajās pavadzīmēs norādītais vispārīgais darījuma apraksts „celtniecības pakalpojumi" nesniedz skaidru priekšstatu par darījuma būtību un darbu apjomu, par kuru izrakstīta katra pavadzīme.

Tiesas sēdē /pers. F/ liecināja, ka sākumā tika sagatavota tāme ar darbiem, kurus īpašnieki vēlējās veikt, un, vadoties pēc tās, tika veikti maksājumi par pakalpojumiem.

Būvdarbu tāme kopā ar citiem pierādījumiem, kas apliecina izdevumus, var būt viens no pierādījumiem lietā, kas ir pārbaudāms (*Senāta 2023.gada 31.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-76/2023 (* ECLI:LV:AT:2023:0131.A420213618.17.S) *9.punkts*).

Tātad vienīgais dokuments, kurā detalizēti norādīts darbu apjoms, ir SIA „/Nosaukums A/" tāme (*1.sējuma 70.-75.lapa*). Minētajā tāmē celtniecības darbi sadalīti vairākās daļās:

1) vecās ēkas demontāža un pamatu izveide (6781,17 lati) – paredz vecās saimniecības ēkas un vējtvera demontāžu, pamatu rakšanu, dolomīta šķembu pēdas izveidi, pamatu betonēšanu un pamatu izlīdzinošās betona joslas izveidi;

2) mājas karkass un fasādes apdare (14 508,20 lati) – paredz skursteņa pārmūrēšanu, jumta latu un sienas koka konstrukciju antiseptizāciju, šindeļu jumta klāja ieklāšanu, *Rannila* jumta tekņu un noteku montāžu, ventilācijas skursteņu un jumta lūkas montāžu, jumta pārkares apdari ar dēļiem, jumta malu apdares dēļu krāsošanu, fasādes apdari ar polistirolu, fasādes apmetuma sieta ieklāšanu, fasādes dekoratīvo apmetumu un šī apmetuma krāsošanu, cokola apmetuma sieta ieklāšanu, cokola dekoratīvā apmetuma krāsošanu, logu montāžu un ārējo durvju montāžu;

3) iekšējā pamatapdare (9782,76 lati) – ietver jumta un otrā stāva griestu siltināšanu, pirmā stāva pārseguma siltināšanu, griestu dēļu ieklāšanu, otrā stāva grīdas lāgu montāžu, griestu karkasa un reģipša montāžu pirmajā stāvā, sienas klasisko apmetumu, griestu un jumta slīpuma karkasa un reģipša montāžu otrajā stāvā, starpsienu karkasa montāžu, siltināšanu un reģipša montāžu pirmajā un otrajā stāvā, lūkas izveidi uz bēniņu līmeni, skursteņu siltināšanu, apdari ar armētu sietu jumta līmenī;

4) iekšējā baltā apdare (18 303 lati) – paredz griestu un jumta slīpuma gruntēšanu, špaktelēšanu, sienu armējošā sieta ieklāšanu, sienu gruntēšanu un špaktelēšanu, griestu un sienu krāsošanu, grīdas un sienu flīzēšanu, grīdas dēļu ieklāšanu, logu iekšējo palodžu montāžu, durvju un aplodu montāžu, lamināta grīdas un grīdlīstu montāžu, kāpņu montāžu, podiņu plīts montāžu;

5) komunikācijas (15 092,89 lati) – paredz apkures katla ierīkošanu, apkures katla apsaistes montāžu, apkures sistēmas izveidi, apsildāmo grīdu pamatnes siltināšanu un betonēšanu, ūdensvada un kanalizācijas izveidi, elektroinstalācijas vadu ieklāšanu, elektroinstalācijas maģistrālo izvadu, apgaismes ķermeņu, slēdžu, kontaktu un sadales kastu montāžu;

6) ārējie labiekārtošanas darbi (7885,48 lati) – melnzemes izlīdzināšana, frēzēšana, zālāja iesēšana, saimniecības ēkas pamatu demontāža, būvgružu izvešana, sētas uzstādīšana ielas pusē, iebraucamo vārtu un ieejas vērtnes montāža, akas apdare, betonētas iebrauktuves izbūve.

Tiesa konstatēja, ka strīdus pavadzīmes nav izrakstītas par norādīto darbu grupām, jo pavadzīmēs norādītās darījumu vērtības neatbilst vai pat tuvu nelīdzinās tāmē norādītajām izmaksām. Turklāt no iesniegtajām pavadzīmēm nav iespējams konstatēt, vai tās izrakstītas par izpildītiem darbiem vai avansā.

[4.5.1] 2006.gada 15.jūnijā izrakstīta pavadzīme Nr.AAB832759, kurā norādīta darījuma vērtība 8378 lati. Pieteicējs iesniedza trīs pavadzīmes par logu (24 gabali), skrūvju un zāģmateriāla iegādi kopsummā par 2677,36 latiem (*1.sējuma 147.-149.lapa*). No lietas materiāliem nav konstatējams, kādi darbi šajā laika periodā ir izpildīti. Turklāt no minētās pavadzīmes izriet, ka SIA „/Nosaukums A/" sākotnēji veica betonēšanas darbus, transportēšanu un siltās grīdas ieklāšanas darbu, kaut iegādes dokumenti nenorāda uz šiem darbiem nepieciešamo materiālu iegādi. Turklāt jāņem vērā, ka saskaņā ar tehnisko projektu mājai paredzēti desmit logi un nav paredzēti jumta logi.

/pers. F/ tiesas sēdē liecināja, ka remonta darbi sākti ar tualetes ierīkošanu un remontu. Tālāk tika veikta centrālās apkures uzstādīšana, jo bija vairākas malkas apkures krāsnis. Pēc tam notika jaunu logu, jumta uzstādīšana, fasādes veidošana un uzsākta otrā stāva būvniecība. Noslēgumā pārveidoja pagalmu – likvidēja mazdārziņu, nozāģēja visus kokus, ierīkoja zālāju un uzstādīja bērnu laukumu.

No minētā izriet, ka iesniegtā pavadzīme nesniedz skaidru priekšstatu par izpildīto darbu apjomu, par kuru ir veikta samaksa. Turklāt šo pavadzīmi apmaksāja /pers. F/, un līdz ar to pieteicējs nevar pamatot savus ieguldījumus ar šo pavadzīmi.

[4.5.2] Nākamā pavadzīme Nr.AAB832762 (darījuma vērtība 10 000 lati) izrakstīta 2006.gada 8.septembrī. Lietas materiālos atrodas iegādes pavadzīmes, kas noformētas no 2006.gada 28.jūnija līdz 7.septembrim, kopsummā par 12 599,90 latiem (*1.sējuma 150.-165.lapa*). Starp šīm pavadzīmēm ir trīs, saskaņā ar kurām iegādāti 12 jumta logi, iegādāti krāsns ķieģeļi 1720 gabali un ģipškartons 1022,4 m^2.

Savukārt saskaņā ar tāmi iekšējai apdarei nepieciešams ģipškartons 429 m^2 apjomā. Turklāt ģipškartons iegādāts arī saskaņā ar citām pavadzīmēm, un kopējais apjoms pārsniedz 3000 m^2. Papildus tiesa ņēma vērā, ka tāmē norādīts, ka viens kvadrātmetrs ģipškartona maksā 1,22 latus (*sk. 22., 33., 40.punktu*), savukārt pavadzīmēs cena svārstās no 0,73 latiem līdz 1,09 latiem par vienu kvadrātmetru. Tātad faktiskās izmaksas par šo materiālu būtiski atšķīrās no plānotām.

Tāpat tāmē paredzēts, ka skursteņa pārmūrēšanai nepieciešami 890 ķieģeļi un vienas vienības cena ir 0,80 lati (*sk. 2.punktu*). Savukārt SIA „Tirdzniecības nams KURŠI" 2006.gada 10.jūlija pavadzīmē norādīts, ka iegādāti 1720 ķieģeļi un vienas vienības cena ir 0,19 lati. Turklāt arī ar 2006.gada 24.oktobra pavadzīmi iegādāti 1032 ķieģeļi un vienas vienības cena 0,19 lati, ar 2007.gada 22.janvāra pavadzīmi – 1376 ķieģeļi un vienas vienības cena ir 0,20 lati. Tātad faktiski iegādāto ķieģeļu skaits būtiski pārsniedz tāmē norādīto daudzumu un arī vienas vienības cena faktiski ir četras reizes mazāka, nekā norādīts tāmē.

Aplūkojot iegādātos materiālus, tiesa konstatēja, ka tie atbilst remonta darbiem, kas paredzēti tāmes daļā „Mājas karkass un fasādes apdare" un plānotās izmaksas ir 14 508,20 lati, tai skaitā darba izmaksas 4855,80 lati un mehānismu izmaksas 435,10 lati. Vienlaikus ir iegādāti arī tādi materiāli, kuri nebija nepieciešami konkrētās dzīvojamās mājas remontam. Ievērojot minēto, tiesa atzina par pamatotu dienesta norādi, ka dokumentos norādīti iegādātie materiāli, kuri piegādāti uz nekustamā īpašuma adresi, bet saskaņā ar tehnisko projektu un tāmi nav izmantoti celtniecības darbos. Lietas materiāli apstiprina, ka starp plānotajām un faktiskajām izmaksām ir būtiskas atšķirības, kam rezultātā būtu vajadzējis ietekmēt kopējās būvdarbu izmaksas. Turklāt šo pavadzīmi apmaksāja /pers. F/, un līdz ar to pieteicējs nevar pamatot savus ieguldījumus ar šo pavadzīmi.

[4.5.3] Pavadzīmes Nr.AAB832763 (darījuma vērtība 16 000 lati) un Nr.AAB832764 (darījuma vērtība 15 000 lati) izrakstītas attiecīgi 2006.gada 25.novembrī un 25.decembrī. Lietas materiālos atrodas iegādes pavadzīmes, kas noformētas no 19.septembra līdz 24.oktobrim kopsummā par 5720,48 latiem (*1.sējuma 166.-174.lapa*). Saskaņā ar pavadzīmēs norādīto šajā laika posmā ir iegādāti zāģmateriāli, palodzes (16 gabali), gāzes apkures katls un apkures sistēmas materiāli, ģipškartons un skaidu plāksnes, apmetums un fasādes krāsa, krāsns ķieģeļi (1032 gabali) u.c. Šādi materiāli varēja tikt izmantoti mājas karkasa un fasādes apdarei (tāmē kopējās izmaksas 14 508,20 lati), kā arī iekšējai pamatapdarei (tāmē kopējās izmaksas 9782,76 lati). Tomēr pieteicējam izrakstītajās pavadzīmēs un iegādes dokumentos norādītā darījumu vērtība ir pilnīgi atšķirīga un liedz izsekot, kad un kādā apjomā darbi ir izpildīti.

Turklāt tiesa konstatēja, ka fasādes krāsošanas darbi ir paredzēti darbu grupā „Mājas karkass un fasādes apdare". Fasādes krāsas kopējā vērtība tāmē (*sk. 56.punktu*) ir 320,60 lati. Savukārt SIA „Tex Color" 2007.gada 20.aprīļa pavadzīmē tā ir norādīta 158,86 lati (20 kg x 5), 2007.gada 14.aprīļa pavadzīmē – 226,92 lati (20 kg x 5), 2006.gada 3.oktobra pavadzīmē fasādes krāsa kopā ar tonēšanu – 350,85 lati (20 kg x 10). Tātad fasādes krāsa ir iegādāta divas reizes – 2006.gada rudenī un 2007.gada pavasarī, faktiski dubultojot izmaksas.

[4.5.4] 2007.gada 26.aprīlī izrakstīta nākamā pavadzīme Nr.AAB832770 (darījuma vērtība 23 000 lati). Lietas materiālos atrodas iegādes pavadzīmes, kas noformētas no 2007.gada 10.janvāra līdz 24.aprīlim, kopsummā par 10 819,23 latiem (*1.sējuma 175.-187.lapa*). Saskaņā ar pavadzīmēs norādīto šajā laika posmā ir iegādātas apkures caurules, putuplasta plāksnes, silto grīdu caurules, krāsns ķieģeļi (1376 gabali), ģipškartons, fasādes krāsa u.c.

/pers. F/ savās liecībās norādīja, ka centrālās apkures ierīkošana veikta remonta sākumā. Tāpat no dokumentiem izriet, ka gāzes apkures katls ir iegādāts 2006.gada 27.septembrī (*1.sējuma 168.lapa*). Tātad no lietas materiāliem nav izsekojams, kad faktiski ir ierīkota apkures sistēma.

Turklāt pārsūdzētajā lēmumā pamatoti norādīts, ka tāmē ir paredzēts malkas apkures katls, bet faktiski tika iegādāts gāzes apkures katls. No pieteicēja paskaidrojumiem izriet, ka sākotnēji dzīvojamā ēkā tika uzstādīts malkas apkures katls, bet vēlāk gāzes apkures iekārta. Tiesa nepiešķīra ticamību pieteicēja paskaidrojumam, ka SIA „/Nosaukums A/" dzīvojamā

ēkā ierīkoja gan malkas apkures katlu, gan gāzes apkures ierīci, jo šādai rīcībai nav loģiska izskaidrojuma. Turklāt gāzes apkures iekārtas iegāde notika 2006.gada septembrī, pēc trīs mēnešiem no darbu sākuma. Līdz ar to tiesā norādīja, ka nav ticams, ka tik īsā laika periodā pieteicējs būtu iegādājies divus pilnīgi dažādus apkures katlus. Lai arī fakts, ka būvdarbu laikā ir notikušas izmaiņas, ir loģisks un ticams, tomēr ir pamatoti sagaidīt, ka šīs izmaiņas atspoguļosies arī darījumu dokumentos, proti, ka pavadzīmes tiks izrakstītas par faktiskajām, nevis plānotajām (teorētiskajām) izmaksām.

Tāpat no lietas materiāliem izriet, ka 2007.gada 11.janvārī iegādātas silto grīdu caurules (PE-RT 16x2 mm) 240 metri (vienības cena 0,47 lati), kā arī tādas ir iegādātas arī 2006.gada 28.jūnijā – 800 metri (vienības cena 0,37 lati). Tāmē šāda pozīcija nav iekļauta, bet ir norādītas citas caurules siltajām grīdām (VPE-DD 17x2 mm) 620 metri un vienas vienības cena 0,76 lati (*sk. 47.punktu*). No tāmē norādītā (*sk. 58.-62.punktu*) izriet, ka apsildāmo grīdu platība ir 20 m^2. Dienestam sniegtajā 2021.gada 29.decembra paskaidrojumā norādīts, ka apsildāmās grīdas ir ierīkotas virtuvē un koridorā (*1.sējuma 227.lapa*). No internetā pieejamās informācijas tiesa secināja, ka vienam kvadrātmetram varētu būt nepieciešami apmēram 6 metri. Lai arī šie dati nav precīzi, tomēr tie liecina, ka iegādātais minēto cauruļu daudzums vairākkārt pārsniedz pieteicēja norādītajai platībai nepieciešamo daudzumu. Norādītie apstākļi kārtējo reizi apliecina, ka plānotās un faktiskās darbu izmaksas ir būtiski atšķirīgas un šīm atšķirībām būtu jāatspoguļojas izrakstītajās pavadzīmēs par izpildītiem darbiem.

[4.5.5] Pavadzīme Nr.AAB832771 (darījuma vērtība 6000 lati) izrakstīta 2007.gada 26.jūnijā. Lietas materiālos atrodas iegādes pavadzīmes, kas noformētas no 2.maija līdz 21.jūnijam kopsummā par 7108,47 latiem (*1.sējuma 188.-195.lapa*). Saskaņā ar pavadzīmēs norādīto šajā laika posmā ir iegādāti bituma šindeļi, skrūves, plēve, ģipškartons, kabeļi u.c.

Tāmē (*sk. 15.punktu*) norādīts, ka jumta klājumam nepieciešams šindeļu jumta klājs 185 m^2. SIA „Rīgas Būvmateriāli" 2006.gada 21.augusta pavadzīmē norādīts, ka SIA „/Nosaukums A/" iegādājās 100 pakas. No internetā pieejamās informācijas izriet, ka vienā pakā varētu būt 3 m^2, un tas norāda, ka faktiski ir iegādāti 300 m^2, kas ievērojami pārsniedz tāmē norādīto apjomu. Turklāt no kopējām izmaksām izriet, ka 300 m^2 faktiski izmaksāja tikpat (966,10 lati), cik tāmē norādīts par 185 m^2 (980,50 lati). Tātad nav izsekojams faktiski izmantotais materiāla daudzums un tā faktiskās izmaksas.

[4.5.6] Pēdējā pavadzīme Nr.AAB832772 (darījuma vērtība 7000 lati) izrakstīta 2007.gada 26.jūlijā. Lietas materiālos atrodas iegādes pavadzīmes, kas noformētas no 27.jūnija līdz 23.jūlijam kopsummā par 8143,19 latiem (*1.sējuma 196.-204.lapa*). Saskaņā ar pavadzīmēs norādīto šajā laika posmā ir iegādātas skrūves, ģipškartons, sekcijveida vārti ar automātiku un uzstādīšanu, caurules, putuplasts, preskartons u.c., kā arī saņemti ar ūdenssaimniecību saistītie pakalpojumi (4026,36 latu vērtībā). No iesniegtajiem dokumentiem nevar konstatēt, kādus darbus veica SIA „/Nosaukums A/", jo lielākais darbu apjoms ir saistīts ar ūdensapgādi un to veica cits uzņēmums.

[4.6] Tiesa atzina, ka, vērtējot pavadzīmes, ar kurām pieteicējs pamato savus ieguldījumus nekustamajā īpašumā, kopsakarā ar iesniegto tāmi un materiālu iegādes dokumentiem, nav iespējams gūt priekšstatu, par kādiem darbiem ir izrakstītas šīs pavadzīmes, jo tajās norādītās darījumu vērtības nekorelē ne ar tāmē norādītajām darbu grupām, ne iegādes dokumentiem. Līdz ar to nav ticams, ka pavadzīmes būtu izrakstītas par kādu konkrētu izpildīto darbu daļu.

Tāpat celtniecības materiālu iegādē nav vērojama tāmē norādītā darbu secība, līdz ar to nav iespējams izsekot, kad ir veikti konkrētie darbi. Piemēram, ģipškartons ir iegādāts regulāri un daudzumos, kas vairākkārt pārsniedz konkrētajai dzīvojamai mājai nepieciešamo daudzumu. Tāpat fasādes krāsa ir iegādāta 2006.gada rudenī un tāds pats daudzums – 2007.gada pavasarī, silto grīdu caurules ir iegādātas 2006.gada jūnijā un 2007.gada janvārī, savukārt iegādāto krāsns ķieģeļu daudzums vairākkārt pārsniedz nepieciešamo.

Tiesa norādīja, ka tai nav šaubu, ka dzīvojamā mājā ir veikti remontdarbi un veikti ieguldījumi šī nekustamā īpašuma uzlabošanā. Tomēr ar minēto faktu nepietiek, lai atzītu, ka tieši pieteicējs ir veicis ieguldījumus 67 000 latu apmērā saskaņā ar iesniegtajām pavadzīmēm (Nr.AAB832763, Nr.AAB832764, Nr.AAB832770, Nr.AAB832771 un Nr.AAB832772), kuras viņš ir apmaksājis. Pavadzīmēs vispārīgi norādītais darījuma apraksts liedz izsekot faktiski izpildīto darbu apjomam un faktiskajām būvdarbu izmaksām.

Lietas materiāli apstiprina, ka tāmē norādītais plānotais darbu un materiālu apjoms atšķiras no faktiski nepieciešamā un iegādātā apjoma. Līdz ar to tāme neapliecina faktiski veikto ieguldījumu dzīvojamās mājas rekonstrukcijā. Secīgi arī pavadzīmes, kurās norādītās darījumu vērtības kopsummā precīzi sakrīt ar tāmē norādītajām izmaksām, neapliecina faktiskās izmaksas. Dienests pamatoti norāda, ka ir maz ticams, ka, veicot celtniecības darbus tik plašā apjomā, neradīsies neparedzēti šķēršļi vai neplānotie darbi, kas ieviesīs izmaiņas darbu izmaksās. Iegādes dokumenti apliecina, ka atsevišķu materiālu vērtība ir būtiski mazāka par tāmē norādīto. Tomēr minētās izmaiņas netika atspoguļotas dokumentos un nekādā veidā neietekmēja pieteicēja saņemtā pakalpojuma vērtību.

[4.7] Norādītos apstākļus tiesa vērtēja kopsakarā ar faktu, ka pieteicējs ir pakalpojumu sniedzējas SIA „/Nosaukums A/" īpašnieks un amatpersona. Līdz ar to pieteicējs ir bijis informēts par faktiskajām darbu izmaksām. Tāpat šis apstāklis atviegloja darījumu dokumentu noformēšanu un naudas plūsmas organizēšanu. Līdz ar to nav iespējams izsekot, kādi tieši ieguldījumi nekustamajā īpašumā ir veikti.

Apstāklis, ka SIA „/Nosaukums A/" minētos darījumus ir iegrāmatojusi un saņēmusi samaksu, apliecina tikai darījumu iegrāmatošanas faktu, bet ne dokumentos norādīto materiālu faktisku izmantošanu konkrētās dzīvojamās mājas rekonstrukcijā. Pieteicējs pieteikumā un arī tiesas sēdē norādīja, ka sabiedrībai ir bijuši arī citi projekti un dokumenti apstiprina, ka iegādāti materiāli, kas faktiski netika izmantoti pieteicējam piederošās dzīvojamās mājas remontā. Līdz ar to tiesa norādīja, ka nevar viennozīmīgi konstatēt, ka visi sabiedrības no pieteicēja saņemtie maksājumi izmantoti tieši strīdus darbiem. Secīgi nevar konstatēt pieteicēja nekustamajā īpašumā faktiski ieguldīto līdzekļu apmēru.

Pieteicējs norāda uz Senāta atziņu, ka nebūtu sagaidāms, ka pakalpojumu saņēmējs sniegtu dienestam pierādījumus,

kas detalizētu līgumā norādītās summas par nekustamajā īpašumā ieguldītajiem materiāliem (*2020.gada 25.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-266/2020 (* ECLI:LV:AT:2020:1125.A420316816.10.S) *10.punkts*). Vienlaikus Senāts minētajā nolēmumā norādīja, ka tiesa nav ierobežota detalizētāk noskaidrot remonta veikšanas apstākļus, ziņas par materiāliem, kādi ir ieguldīti īpašumā, u.c. apstākļus, kas varētu veidot priekšstatu par pieteicēja apgalvojumu, ka viņam ir radušies izdevumi saistībā ar minēto līgumu, patiesumu. Katrā ziņā tiesai ir jāraugās uz lietas apstākļiem kopumā un jāanalizē, vai šie pierādījumi saskan ar citiem lietas apstākļiem, vai lietā nav tādu apstākļu, kas liek šaubīties par lietā esošo pierādījumu ticamību.

Izskatāmajā lietā pakalpojuma sniedzējs un pakalpojuma saņēmējs faktiski ir viena persona, jo pieteicējs kā SIA „/Nosaukums A/" amatpersona apstiprina pakalpojuma izmaksas un izraksta nodokļa rēķinus sev kā fiziskai personai. Līdz ar to konkrētajā gadījumā tiesai ir pamats sagaidīt no pieteicēja detalizētu informāciju par faktiski izpildītajiem darbiem un to faktiskajām izmaksām, jo pakalpojuma saņemšanas brīdī pieteicējam šie apstākļi bija zināmi.

Tāpat tiesa atzina par pamatotu pārsūdzētajā lēmumā norādīto, ka no 2016.gada 28.aprīļa akta par dzīvojamās mājas pārbūves pieņemšanu ekspluatācijā (*2.sējuma 20.-21.lapa*) izriet, ka būvniecības kopējās izmaksas (pēc pasūtītāja apliecinājuma) ir 50 000 *euro*. Nav saprotams, kādēļ šajā aktā pieteicējs izvēlējās norādīt būtiski mazākas celtniecības izmaksas, nekā norādīts pieteicēja rīcībā esošajos darījumu dokumentos.

[4.8] Papildus tiesa ņēma vērā, ka pieteicējs iesniedza iegādes dokumentus kopsummā par 47 068,63 latiem, no kuriem ne visas izmaksas ir attiecināmas uz dzīvojamās mājas rekonstrukciju. Tiesa konstatēja, ka pieteicējs ir iesniedzis selektīvu informāciju par SIA „/Nosaukums A/" darījumiem 2006. un 2007.gadā, no kuras nevar iegūt pilnīgu informāciju par šīs sabiedrības saimniecisko darbību.

Tiesa konstatēja, ka laika periodā no 2006.gada 1.septembra līdz 2007.gada 31.jūlijam SIA „/Nosaukums A/" izrakstīja realizācijas pavadzīmes pieteicējam, /pers. F/ un vēl tikai vienam klientam – SIA „Nuta" (*1.sējuma 209., 223.lapa*). Turklāt SIA „Nuta" piecas pavadzīmes 14 364,14 latu vērtībā izrakstītas laika periodā no 2007.gada 12.janvāra līdz 18.aprīlim. Minētā informācija neapstiprina pieteicēja paskaidrojumus, ka SIA „/Nosaukums A/" iegādes dokumentos (sevišķi 2006.gadā) norādītie materiāli izmantoti arī citos objektos, jo sabiedrības grāmatvedībā minētajā laika periodā nav iegrāmatoti citi realizācijas darījumi, izņemot ar SIA „Nuta". Turklāt, kā redzams, tad nevienā SIA „Nuta" un arī citiem uzņēmumiem (pēc 2007.gada 24.augusta) izrakstītajā pavadzīmē darījuma vērtība neveido apaļu summu (*1.sējuma 209., 223.lapa*), kā tas ir norādīts visās pieteicējam izrakstītajās pavadzīmēs. Minētais apliecina, ka SIA „/Nosaukums A/" izmantoja dažādu pieeju darījumu dokumentu sagatavošanā un pakalpojuma vērtības noteikšanā. Turklāt tas norāda, ka pieteicējam izrakstītajās pavadzīmēs norādītā darījumu vērtība nav balstīta izpildīto darbu un tam patērēto izdevumu aprēķinā.

Tāpat tiesa neatstāja bez ievērības faktu, ka tāmē darbu izmaksas ir norādītas 28 239,98 lati. Savukārt saskaņā ar SIA „/Nosaukums A/" gada pārskatā par 2006.gadu norādīto sabiedrībā strādāja 7 darbinieki, un personāla izmaksas šajā gadā bija 9074 lati. Savukārt 2007.gadā vidēji strādāja 9 darbinieki un pārskatā par naudas plūsmu ir norādīts, ka šajā gadā darbiniekiem veikti maksājumi 20 288 latu apmērā. No minētā izriet, ka tāmē norādītās darbu izmaksas ir gandrīz tikpat lielas, cik SIA „/Nosaukums A/" izmaksāja visiem darbiniekiem par pilnu 2006. un 2007.gadu. Šajā sakarā tiesa ņēma vērā /pers. F/ norādīto, ka darbus veica 4–5 sabiedrības darbinieki, kas objektā strādāja periodiski.

Ievērojot minēto, tiesa secināja, ka tāmē norādītās darba izmaksas ir būtiski lielākas, nekā faktiski darbiniekiem veiktie maksājumi. Minētais apstāklis nebūtu neparasts, ja pieteicējs iegādātos pakalpojumu no kādas trešās personas. Tomēr tiesa nepiešķīra ticamību tam, ka pieteicējs kā fiziska persona piekristu maksāt par pakalpojumu cenu, kas pārsniedz faktiskās izmaksas, tādēļ, lai palielinātu viņam piederošās sabiedrības apgrozījumu un peļņu. Ņemot vērā, ka darbi tika finansēti no kredītiestādēs saņemtiem aizdevumiem, nav loģiski palielināt faktisko izmaksu apmēru, lai SIA „/Nosaukums A/" varētu gūt peļņu.

[4.9] Apkopojot spriedumā norādīto, tiesa atzina par pamatotu dienesta secinājumu, ka pieteicējs nav pierādījis nekustamā īpašumā veikto ieguldījumu faktisko apmēru.

Lietas materiāli apstiprina, ka samaksu par 2006.gada 15.jūnija pavadzīmi Nr.AAB 832759 un 2006.gada 8.septembra pavadzīmi Nr.AAB 832762 18 378 latu apmērā veica /pers. F/, un līdz ar to pieteicējs nevar apliecināt savus ieguldījumus ar minētajiem dokumentiem, jo tie ir uzskatāmi par /pers. F/ ieguldījumiem nekustamajā īpašumā.

Savukārt pieteicēja maksājumi 67 000 latu apmērā saskaņā ar SIA „/Nosaukums A/" 2006.gada 25.novembra pavadzīmi Nr.AAB832763, 25.decembra pavadzīmi Nr.AAB832764, 2007.gada 26.aprīļa pavadzīmi Nr.AAB832770, 26.jūnija pavadzīmi Nr.AAB832771 un 26.jūlija pavadzīmi Nr.AAB832772 neapliecina pieteicēja faktiskos ieguldījumus nekustamajā īpašumā, jo lietas materiāli apstiprina, ka faktiskās darbu izpildes izmaksas varēja būtiski atšķirties no tāmē norādītajām plānotajām (teorētiskajām) izmaksām.

[4.10] Tiesa nepiekrita dienesta secinājumam, ka pieteicējs nav pierādījis, ka ieguldījumi nekustamajā īpašumā veikti par pieteicēja un viņa laulātās naudas līdzekļiem.

Tiesa piekrita dienesta norādītajam, ka pieteicējs dienestam ir sniedzis pretrunīgu informāciju par naudas līdzekļu izcelsmi. 2021.gada 30.novembrī pieteicējs, izskaidrojot, no kādiem naudas līdzekļiem veikta samaksa par celtniecības pakalpojumiem, dienestam norādīja, ka 66 920,66 lati bija no AS „Swedbank" saskaņā ar 2003.gada 2.oktobra aizdevuma līgumu Nr.03-046947-PK izsniegtā aizdevuma un 18 457,34 lati – no pieteicēja un viņa laulātās uzkrājumiem, bet dokumentārus pierādījumus, kas to apliecina, pieteicējs nebija iesniedzis.

Lietas izskatīšanas laikā pieteicējs ir iesniedzis AS „Swedbank" konta izrakstu, kurā norādīts, ka no 2006.gada 22.jūnija līdz 2007.gada 7.martam /pers. F/ pārskaitīja pieteicējam kopsummā 80 434 latus (*2.sējuma 18.lapa*). Tiesas

vērtējumā iesniegtie konta pārskati ir objektīvi pierādījumi, kas apstiprina, ka pieteicēja rīcībā bija naudas līdzekļi, ar kuriem veikt maksājumus SIA „/Nosaukums A/".

[4.11] Pieteikumā pieteicējs norāda, ka 2006. un 2007.gadā nevarēja paredzēt, ka pavadzīmēs norādītais vispārīgais darījuma apraksts nebūs pietiekams, lai pierādītu veikto ieguldījumu apmēru.

Tiesa vērsa uzmanību, ka arī norādītajā laika periodā likuma „Par grāmatvedību" 2.pants noteica uzņēmuma pienākumu kārtot grāmatvedību tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Savukārt saskaņā ar šā likuma 7.pantu attaisnojuma dokumentam bija obligāti citstarp šādi rekvizīti (identifikācijas dati): saimnieciskā darījuma apraksts un pamatojums, kā arī mērītāji (daudzumi, summas).

No minētā izriet, ka SIA „/Nosaukums A/" bija pienākums kārtot grāmatvedību tā, lai attaisnotais dokuments sniegtu pilnīgu informāciju par saimniecisko darījumu, proti, tā aprakstu, pamatojumu un mērītājus. Pieteicējam izrakstītajās pavadzīmēs nav norādīts faktiski saņemto darbu apjoms, pakalpojuma sniegšanas periods, darījuma pamatojums. Līdz ar to nav saprotams, kā faktiski notikuša darījuma apstākļos pieteicējs būtu pārliecinājies, ka rēķins ir izrakstīts par faktiski izpildīto darbu apjomu, ka darbos ir izmantoti tāmē norādītie materiāli un nav radušās papildu izmaksas vai tieši otrādi – materiāli faktiski izmaksāja lētāk, nekā norādīts tāmē. Kā jau norādīts iepriekš, izskatāmajā lietā pieteicējs ir darbojies abās darījuma pusēs un viņam bija pieejama informācija par pakalpojuma faktiskajām izmaksām. Līdz ar to nav ticams, ka pieteicējs būtu piekritis maksāt lielāku cenu, lai uzņēmums varētu gūt peļņu.

Tiesa norādīja, ka nav pamatota pieteicēja atsauce uz Senāta judikatūru lietās, kurās nodokļu maksātājam nebija saglabājušies samaksu apliecinoši dokumenti, jo izskatāmajā lietā pieteicēja rīcībā ir ne tikai samaksu apliecinošie dokumenti, bet arī SIA „/Nosaukums A/" celtniecības materiālu iegādes dokumenti. Līdz ar to izskatāmajā lietā ir citi faktiskie apstākļi un tiesas secinājumi ir balstīti pieteicēja iesniegto grāmatvedības dokumentu analīzē.

[4.12] Apkopojot spriedumā norādīto, tiesa atzina, ka dienests ir pareizi konstatējis faktiskos apstākļus un pamatoti pieņēma lēmumu, ar kuru noteikti izdevumi, kas saistīti ar nekustamā īpašuma iegādi, 27 043,12 *euro* apmērā, jo pieteicējs nav pierādījis, ka nekustamajā īpašumā veicis ieguldījumus 85 378 latu (121 481,95 *euro*) apmērā. Līdz ar to tiesa atzina, ka pārsūdzētais lēmums ir tiesisks un pamatots, savukārt pieteikums ir noraidāms.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, pamatojot to ar turpmāk norādītiem argumentiem.

[5.1] Tiesa nav izvērtējusi visas lietas materiālos esošās pavadzīmes un nav ņēmusi vērā būtiskus lietas faktiskos apstākļus.

[5.1.1] Līgums starp pieteicēju un SIA /Nosaukums A/ tika noslēgts 2006.gada 1.jūnijā, t.i., pirms spēkā stājās grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli". Pieteicējs nevarēja paredzēt, ka viņam būs pienākums dokumentāli pierādīt ieguldījumu veikšanu nekustamajā īpašumā. Būtiski ņemt vērā, ka pieteicējs apmaksāja SIA /Nosaukums A/ sagatavotās pavadzīmes, bet nevarēja paredzēt, ka pēc vairāk nekā desmit gadiem šīs pavadzīmes tiks uzskatītas par dokumentu, kas neapliecina ieguldījumu veikšanu īpašumā. Tiesa nav norādījusi, kurš normatīvais akts pārkāpts, sagatavojot strīdus pavadzīmes.

[5.1.2] Pieteicējs iesniedza SIA /Nosaukums A/ pavadzīmes, kas apliecina būvmateriālu iegādi no trešajām personām. Tiesa, tās izvērtējot, nav ņēmusi vērā, ka SIA /Nosaukums A/ būvmateriālus ne vienmēr iepērk daudzumā, kā tas ir nepieciešams vienam konkrētam būvobjektam; to, ka būvniecības procesā būvmateriālus iepērk vairāk nekā nepieciešams, jo būvniecības procesā rodas materiālu atgriezumi; to, ka daļai būvmateriālu (piemēram, bruģis vai jumta loksnes) konkrētu nepieciešamo daudzumu nemaz nevar nopirkt, kā tikai paletēs vai iepakojumos.

[5.1.3] Vērtējot iegādes pavadzīmes, tiesa kļūdaini ir norādījusi periodu par kuru SIA /Nosaukums A/ izrakstīja pavadzīmi pieteicējam, jo nav ņēmusi vērā, ka no SIA /Nosaukums A/ iegādājās būvmateriālus nevis konkrētam būvniecības procesa etapam, kas bija norādīts pavadzīmē, bet visam būvniecības procesam. Tādēļ tiesa kļūdaini attiecināja iegādātos būvmateriālus uz laika periodu, kad tika izrakstītas strīdus pavadzīmes.

[5.1.4] Ievērojot līguma 2.1.1.punktā noteikto, pieteicējs samaksu par būvniecības pakalpojumiem veica nevis pēc konkrētā laika periodā veikto būvniecības darbu apjoma, bet gan pēc SIA /Nosaukums A/ pieprasījuma, un pieteicējam izrakstītās strīdus pavadzīmēs summas ir noapaļotas. Tādēļ tiesa kļūdaini strīdus pavadzīmes ir vērtējusi pēc veikto būvniecības darbu laika perioda, nevis no visa būvniecības procesa kopējā apjoma. Pieteicējs samaksu SIA „/Nosaukums A/" veica pēc pieprasījuma, tādēļ arī visās pieteicējam izrakstītajās pavadzīmēs summas tika noapaļotas.

[5.1.5] Tiesa nav ņēmusi vērā SIA /Nosaukums A/ debeta kontu: 2310 - Norēķini ar pircējiem un pasūtītājiem izdruku par laika periodu no 01.01.2007. līdz 31.12.2007., no kura ir redzams, ka SIA /Nosaukums A/ sniedza pakalpojumu gan pieteicējam, gan SIA „Nuta", SIA „GP Rēķinvedis", SIA „Stabu 58-Limbaži", SIA „Anži-S", kopumā par 139 334,07 *euro*, laika periodā no 01.01.2007. līdz 31.07.2007. SIA /Nosaukums A/ sniedza pakalpojumu arī SIA „Nuta" par 14364,14 latiem un SIA „/Nosaukums A/" iegādātie būvmateriāli bija izlietoti arī SIA „Nuta" sniegtajos būvniecības pakalpojumos.

[5.2] Tiesa ir vēlējusies, lai katrai SIA /Nosaukums A/ izrakstītajai strīdus pavadzīmei klāt būtu pievienots būvniecības izmaksu apliecinošs dokuments, taču pieteicējs, veicot ieguldījumus nekustamajā īpašumā, nezināja, ka viņam būs pienākums iesniegt detalizētus izmaksu apliecinošus dokumentus. Ir būtiski, ka pieteicējs par SIA /Nosaukums A/ izrakstītajām pavadzīmēm ir veicis bezskaidras naudas maksājumus.

Tiesai bija lietā esošie materiāli jāvērtē samērīgi pret pieteicēja iespējām pēc desmit gadiem pierādīt ieguldījuma pamatojumu.

[5.3] Ņemot vērā, ka lietā nepastāv strīds, ka nekustamajā īpašumā ir veikti remontdarbi un ieguldījumi, kā arī izvērtējot lietas materiālos esošajās pavadzīmēs ietvertās ziņas, pieteicējs uzskata, ka ir nepieciešams atcelt administratīvo aktu un uzdot dienestam izdot jaunu administratīvo aktu, un atzīt iegādes pavadzīmēs iegādātos būvmateriālus par ieguldījumu pamatojošiem dokumentiem, tādā veidā samazinot pieteicēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumu valsts budžetā.

[5.4] Tiesa ir nepareizi novērtējusi pieteicēja iesniegtos būvmateriālu iegādes dokumentus un pilnībā tos nav atzinusi, pat nevērtējot, vai no minētajiem dokumentiem vismaz daļa nav atzīstama par būvmateriāliem, kas izmantoti nekustamā īpašuma uzlabošanai.

Būtiski ņemt vērā, ka lielākajā daļā SIA /Nosaukums A/ būvmateriālu iegādes pavadzīmēs preču piegādes adrese ir norādīta pieteicēja nekustamais īpašums, kas apliecina, ka būvmateriāli tika piegādāti minētajā nekustamajā īpašumā.

[6] Dienests rakstveida paskaidrojumos pieteicēja apelācijas sūdzību neatzīst, papildus norādot turpmāk minēto.

[6.1] Tiesa ir pamatoti un vispusīgi izvērtējusi lietā esošos pierādījumus un pamatoti konstatējusi, ka pavadzīmēs norādīto darījumu vērtības neatbilst un nelīdzinās tāmē norādītajām izmaksām, kā arī no tām nav iespējams secināt, vai tās ir izrakstītas par jau izpildītiem darbiem vai avansā. Līdz ar to lietā esošie pierādījumi neapstiprina pieteicēja veiktos ieguldījumus nekustamajā īpašumā 85 378 latu (121 481,95 *euro*) apmērā.

[6.2] Tikai ar faktu, ka dzīvojamā mājā ir veikti remontdarbi, nav pietiekami, lai tiktu samazināts iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājums valsts budžetā, bet papildu tam ir nepieciešams konstatēt konkrētu pieteicēja veikto ieguldījumu apmēru nekustamajā īpašumā.

[6.3] Personām, tostarp atsavinot nekustamo īpašumu, nebija objektīva pamata paļauties uz to, ka iepriekš pastāvošais regulējums attiecībā uz nodokļa atvieglojumiem nemainīsies.

Atsaucoties uz konkrētajiem ieguldījumiem nekustamajā īpašumā, ir jābūt konkrēti pierādītam ne tikai nekustamā īpašuma uzlabošanas vai atjaunošanas faktam un raksturam, bet arī konkrētam ieguldījumu apmēram, kas nav aprēķināms, balstoties uz pieņēmumu pamata.

Jāņem vērā apstāklis, ka pieteicējs ir pakalpojumu sniedzējas komercsabiedrības īpašnieks, kurš kā komercsabiedrības amatpersona apstiprina pakalpojuma izmaksas un izraksta nodokļa rēķinus sev kā fiziskai personai. Līdz ar to konkrētajā gadījumā no pieteicēja ir pamats sagaidīt detalizētu informāciju par faktiski izpildītajiem darbiem un to faktiskajām izmaksām, jo pakalpojuma saņemšanas brīdī pieteicējam šie apstākļi bija zināmi. Pieteicējs par komercsabiedrības darījumiem 2006. un 2007. gadā ir iesniedzis selektīvu informāciju, no kuras nevar iegūt pilnīgu informāciju par šīs komercsabiedrības saimniecisko darbību.

Motīvu daļa

[7] Rakstveida procesā pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir nepamatota un pieteikums ir noraidāms.

[8] Iedzīvotāju ienākuma nodoklis atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 4.punktam ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus. Tas sastāv arī no nodokļa par ienākumu no kapitāla, tostarp nodokļa no kapitāla pieauguma. Likuma 11.^{9}panta pirmajā daļā paredzēts, ka kapitāla pieaugumu nosaka, no kapitāla aktīva atsavināšanas cenas atņemot iegādes vērtību un kapitāla aktīvā veikto ieguldījumu vērtību kapitāla aktīva turēšanas laikā. Kapitāla aktīvu veidi ir uzskaitīti panta otrajā daļā. Starp tiem ir arī nekustamais īpašums (ieskaitot tā iegūšanas tiesības) (4.punkts).

No minētā izriet, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā kapitāla pieauguma aprēķinā svarīgi ir trīs lielumi: kapitāla aktīva atsavināšanas cena, iegādes vērtība un tajā veikto ieguldījumu vērtība. Gadījumā, ja kapitāla aktīva pārdošanas vērtība ir lielāka nekā tā iegādes vērtība kopā ar veiktajiem ieguldījumiem, personai ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis no kapitāla pieauguma.

Kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī citi izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{9}panta 5.^{1}daļai kapitāla aktīvā veiktais ieguldījums kapitāla aktīva turēšanas laikā ir dalībnieku veiktie ieguldījumi kapitālsabiedrības pamatkapitālā. 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.

[9] Konkrētajā gadījumā, novērtējot pieteicēja iesniegtos ieguldījumus apliecinošos dokumentus, tiesa secināja, ka lietā nav pietiekamu un attiecināmu pierādījumu, kas apstiprinātu tieši pieteicēja ieguldījumu esību, pieteicēja norādīto izdevumu saistību ar attiecīgo nekustamo īpašumu un konkrētu apmēru.

Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, identificējusi un piemērojusi tiesību normas, kā rezultātā ir taisījusi pareizu spriedumu. Līdz ar to, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, apgabaltiesa pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai (sk. *šā*

sprieduma 4.punktu) un to neatkārto.

[10] Pieteicējs apelācijas sūdzībā uzsver, ka piemērotā tiesību norma stājās spēkā 2010.gada 1.janvārī un pieteicējs, noslēdzot līgumus par celtniecības darbu veikšanu ar SIA /Nosaukums A/ 2006.gada 1.jūnijā, nevarēja paredzēt, ka viņam būs pienākums dokumentāli pierādīt ieguldījumu veikšanu nekustamajā īpašumā.

Pieteicējs uzskata, ka ar liecinieces /pers. F/ liecību un pieteicēja iesniegtajiem dokumentiem ir pierādīts, ka 2006. un 2007.gadā īpašumā tika veikti remontdarbi un attiecīgie izdevumi (SIA /Nosaukums A/ veiktie maksājumi 95 332,41 *euro* apmērā) uzskatāmi par ieguldījumu nekustamajā īpašumā. Pieteicējs uzsver, ka tiesa nav norādījusi, kurš normatīvais akts, sagatavojot strīdus pavadzīmes, ticis pārkāpts.

[11] Attiecībā uz pieteicēja argumentu par attiecīgo likuma prasību pamatotību apgabaltiesa ņem vērā, ka, ievērojot Satversmes tiesas atziņas par likuma atpakaļvērsto spēku (sk. *Satversmes tiesas 2010.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.2010-25-01 10.3.punktu*) , Senāts ir norādījis (*Senāta 2019.gada 13.marta sprieduma lietā Nr.SKA-137/2019 (A420322915) 8.punkts*), ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^9$ panta $5.^1$ daļai ir neīstais atpakaļvērstais spēks, proti, izdevumu apmēra noteikšanai izmantojami tie faktiskie apstākļi, kuri aizsākušies pirms tiesību normas spēkā stāšanās un kas turpinās. Tomēr šāda likumdevēja rīcība ir pieļaujama un atbilstoša tiesiskas valsts principam. Lai arī var atzīt, ka pirms attiecīgā regulējuma spēkā stāšanās 2010.gada 1.janvārī bija saprātīga un loģiska personas paļaušanās, ka tai nevajadzēs pierādīt veiktos ieguldījumus nekustamajā īpašumā, tomēr personām nebija objektīva pamata paļauties uz to, ka iepriekš pastāvošais regulējums attiecībā uz nodokļu atvieglojumiem nemainīsies (*Senāta 2019.gada 30.augusta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-479/2019 (A420157016) 4.punkts*) . Personām ir jārēķinās ar to, ka gadījumā, ja valsts ekonomiskā situācija un vajadzības mainīsies, var mainīties arī nodokļa likmes un atvieglojumi (*Satversmes tiesas 2010.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.2010-25-01 10.3.punkts*). Tomēr Senāts uzsvēra, ka šādos apstākļos kad nav saglabājušies samaksu apliecinoši dokumenti par darījumiem līdz 2010.gada 1.janvārim, personas nevar tikt nostādītas nevienlīdzīgā situācijā ar tām personām, kuras ieguldījumus ir veikušas pēc šī datuma. Tāpēc likumdevējs, izmantojot jēdzienu „dokumentāri pierādāmi izdevumi", ir paplašinājis izdevumu pamatošanai pieļaujamo pierādījumu loku (*Senāta 2019.gada 30.augusta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-479/2019 (A420157016) 3., 4.punkts*). Ievērojot to, ka likums nenoteic samaksas fakta pierādīšanu tikai ar kādiem noteiktiem pierādīšanas līdzekļiem (*Senāta 2015.gada 14.septembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1022/2015 (A420531912) 10.punkts, 2018.gada 21.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-94/2018 (A420315714) 6.punkts, 2019.gada 12.marta sprieduma lietā Nr.SKA-41/2019 (A420315714) 10.punkts*), par ieguldījumus apliecinošiem dokumentiem minētā likuma $11.^9$ panta $5.^1$ daļas izpratnē var kalpot arī citi dokumenti, nevis tikai kases čeki vai bankas maksājumu uzdevumi, ja objektīvu iemeslu dēļ tie nav saglabājušies (*Senāta 2019.gada 30.augusta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-479/2019 (A420157016) 3.punkts*).

Turklāt Administratīvā procesa likuma 154.panta otrā daļa noteic, ka nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Tā kā personai, ievērojot nodokļu tiesībās atzīto līdzdarbības pienākumu (*Senāta 2017.gada 28.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-39/2017 (A420368712) 9.punkts, 2015.gada 25.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-801/2015 (A420633411) 14.punkts*), ir pienākums nodrošināt visus būtiskos pierādījumus vai arī norādīt uz tādu esību jau iestādes, nevis tiesvedības stadijas ietvaros, tādējādi sekmējot šīs personas interesēm pēc iespējas labvēlīgāka lēmuma pieņemšanu jau procesa sākumā, arī iestāde, pieņemot lēmumu administratīvajā lietā, var vērtēt dažādus pierādīšanas līdzekļus, kas apstiprina vai atspēko dokumentos fiksētās ziņas. Taču būtiski ir paturēt prātā to, ka ieguldījumu veikšanai kapitāla aktīvā ir jābūt pierādītai konkrētas summas apmērā, lai to varētu izmantot kapitāla pieauguma aprēķināšanas formulā atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^9$ panta pirmajai daļai (*Senāta 2017.gada 23.janvāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-523/2017 (A420494113) 4.punkts, 2018.gada 21.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-94/2018 (A420315714) 6.punkts, 2019.gada 12.marta sprieduma lietā Nr.SKA-41/2019 (A420423414) 10.punkts*)

Tā kā likums neuzliek par pienākumu fiziskai personai saglabāt attaisnojuma dokumentus, bet ļauj šādu dokumentu esības gadījumā par tajos norādīto ieguldījumu vērtību samazināt ar nodokli apliekamo ienākumu, tad tas ir pašas personas ziņā, vai saglabāt attaisnojuma dokumentus ilgāk vai nē.

Vienlaikus Senāts ir norādījis (*Senāta 2019.gada 12.marta sprieduma lietā Nr.SKA-41/2019 (A420423414) 10.punkts, 2019.gada 30.augusta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-479/2019 (A420157016) 3.punkts, 2019.gada 5.septembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1296/2019 (A420275017) 4.punkts*), ka nav pamata atzīt par ticamiem un pierādītiem konkrētus izdevumus tikai uz personu paskaidrojumu pamata, kā arī uz tāda veida dokumentu pamata, kas tieši neapliecina samaksas faktu, tostarp uz tāmju vai aprēķinu pamata. Situācijā, kad citu pierādījumu nav, personai vismaz pietiekami precīzi ir jānorāda veikto darbu apjoms, izmaksātās summas, personas, kurām tika veikti maksājumi, līdzekļu avoti un citi dati par veikto darbību apjomu un izmaksām, kā arī jāsniedz ticami paskaidrojumi par apstākļiem, kas norāda, ka personai objektīvi nav iespējams iesniegt pierādījumus, kas apstiprinātu norādīto darbību veikšanu. Pretējā gadījumā nav iespējams nonākt pie pārliecinoša secinājuma, ka persona ir pielikusi nepieciešamās pūles, lai iegūtu pierādījumus, kas apstiprina izdevumu esību.

No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta izriet princips, ka nodokļu jomā pierādījumu nasta gulstas ne tikai uz nodokļu administrāciju, bet arī uz nodokļu maksātāju (*Senāta 2011.gada 8.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-229/2011 (A42483007) 8.punkts*). Tāpat jāņem vērā Administratīvā procesa likuma 149.pantā ietvertā parastā pierādījumu nastas sadale, kad katram pašam jāpierāda savi iebildumi (*Senāta 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-278/2017*

(A420411412) 9.punkts).

Tas nozīmē, ka pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs, ja tas nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam. Turklāt arī administratīvo tiesu pastāvīgajā judikatūrā ir atzīts, ka privātpersonas pienākums nodrošināt nepieciešamos pierādījumus palielinās proporcionāli tam, cik ļoti lēmuma pieņemšanas process notiek pašas privātpersonas interesēs. Attiecībā uz faktiem, kas veicina privātpersonai labvēlīga lēmuma pieņemšanu, ir dabiski un atbilstoši pierādījumu nastu uzlikt privātpersonai, nevis valsts pārvaldei (*Senāta 2007.gada 4.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-93/2007 (C15075104) 14.2.punkts, 2012.gada 6.novembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-868/2012 (A42429006) 9.punkts, 2016.gada 14.aprīļa rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-856/2016 (A420532213) 8.punkts, 2018.gada 12.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-35/2018 (A420533212) 6.punkts*).

Nav šaubu, ka nekustamajā īpašumā (kapitāla aktīvā) veikto ieguldījumu apmēra pierādīšana primāri ir pašas personas interesēs. Turklāt tikai viņa var vislabāk zināt, kādi tieši ieguldījumi nekustamajā īpašumā ir veikti, un attiecīgi arī nodrošināt visus pierādījumus, kas apliecina ieguldījumu veikšanu konkrētā apmērā. Tāpēc ir dabiski un atbilstoši prasīt, lai šī persona nodrošina pierādījumus par veiktajiem ieguldījumiem (*Senāta 2017.gada 23.janvāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-523/2019 (A420494113) 6.punkts, 2007.gada 4.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-93/2007 (C15075104) 14.2.punkts*).

Tātad tieši nodokļu maksātājam ir jāiesniedz attiecīgie pierādījumi, bet, ja tos iesniegt nav iespējams, jānorāda uz šādu pierādījumu esību, lai tos varētu iegūt iestāde vai tiesa. Ja persona nevar pierādīt konkrētu ieguldījumu veikšanu, viņa nevar uz šiem ieguldījumiem atsaukties, jo nekonkrēti izdevumi nevar tikt ņemti vērā aprēķinā, nosakot kapitāla pieaugumu.

Senāts norādījis (*Senāta 2018.gada 21.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-94/2018 (A420315714) 6.punkts*), ka gadījumā, ja par labu personas pozīcijai ir iegūta virkne savstarpēji saskanīgu pierādījumu, to apšaubīšanas pamatam ir jābūt pietiekami pārliecinošam.

[12] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir vadījusies no minētajām judikatūras atziņām, savukārt pieteicēja apelācijas sūdzības argumenti neliecina, ka pirmās instances tiesa lietā esošos pierādījumus būtu novērtējusi nepareizi.

[13] Pieteicējs norāda, ka pirmās instances tiesa ir vērtējusi tikai SIA /Nosaukums A/ izsniegtās pavadzīmes Nr.AAB832763, Nr.AAB832764, Nr.AAB832770, Nr.AAB832771 un Nr.AAB832772, bet nav izvērtējusi visas lietas materiālos esošās pavadzīmes. Taču pieteicējs nav precizējis, kādus tieši pierādījumus tiesa nav vērtējusi. Apgabaltiesa konstatē, ka tiesa ir vērtējusi gan SIA /Nosaukums A/ izsniegtās pavadzīmes, gan attiecīgajā laikā periodā noformētās iegādes pavadzīmes. No turpmākajiem apelācijas sūdzības argumentiem secināms, ka pieteicējs faktiski nepiekrīt tiesas secinājumiem, kas izdarīti attiecīgo pierādījumu izvērtēšanas rezultātā.

Apgabaltiesa arī konstatē, ka pirmās instances tiesa nav atteikusies vērtēt SIA /Nosaukums A/ izrakstītās pavadzīmes, atsaucoties uz to formāliem trūkumiem, līdz ar to nav pamatots apelācijas sūdzības arguments, ka tiesai būtu bijis jānorāda, kāds normatīvais akts ticis pārkāpts, sagatavojot strīdus pavadzīmes.

[14] Pieteicējs uzskata, ka tiesa, vērtējot pavadzīmes, kas apliecina, ka SIA /Nosaukums A/ būvmateriālus iegādājās no trešajām personām, nav ņēmusi vērā, ka SIA /Nosaukums A/ būvmateriālus ne vienmēr iepirka daudzumā, kāds nepieciešams vienam konkrētam būvobjektam. Tāpat arī tiesa neņēma vērā, ka SIA /Nosaukums A/ iegādājās būvmateriālus nevis konkrētam būvniecības procesa etapam, kas norādīts atbilstošā pieteicējam izrakstītā pavadzīmē, bet visam būvniecības procesam, secīgi, tiesa kļūdaini attiecināja no trešajām personām iegādātos būvmateriālus uz laika periodu, kad SIA /Nosaukums A/ izrakstīja strīdus pavadzīmes pieteicējai. Turklāt tiesa nav ņēmusi vērā, ka pieteicējs samaksu par SIA /Nosaukums A/ sniegtajiem būvniecības pakalpojumiem veica nevis pēc konkrētā laika periodā veikto būvniecības darbu apjoma, bet gan pēc SIA /Nosaukums A/ pieprasījuma.

[15] Izvērtējot norādītos argumentus, apgabaltiesa atzīst, ka konkrētajā gadījumā būtiska nozīme ir apstāklim, ka pieteicējs bija pakalpojumu sniedzējas SIA /Nosaukums A/ īpašnieks un amatpersona, kas attiecīgi atviegloja darījumu dokumentu noformēšanu un naudas plūsmas organizēšanu pieteicēja interesēs.

Minēto apliecina arī apelācijas sūdzībā norādītie apsvērumi par līguma saturu, proti, tajā ietverto nosacījumu, ka samaksa tiks pārskaitīta pa daļām pēc izpildītāja pieprasījuma (2.1.1.punkts), un attiecīgi pieteicēja paskaidrotais, ka samaksa par būvniecības pakalpojumiem SIA /Nosaukums A/ tika veikta nevis par konkrētā laika periodā veiktiem būvdarbiem, bet gan pēc SIA /Nosaukums A/ pieprasījuma, turklāt attiecīgās summas noapaļojot.

Līgumā nav noteikts, kā attiecīgā samaksa tiek „pieprasīta", un arī pavadzīmēs samaksas termiņš nav norādīts. Kā izriet no AS „Swedbank" konta izdrukām, /pers. F/ veica SIA „/Nosaukums A/ septiņus pārskaitījumus saskaņā ar pavadzīmēm Nr.AAB832759 un Nr.AAB832762, bet pieteicējs veica 24 pārskaitījumus saskaņā ar 2006.gada 25.novembra pavadzīmi Nr.AAB832763 (2006.gada 12.decembrī, 2007.gada 17. un 24.janvārī, 19. un 23.februārī), 2006.gada 25.decembra pavadzīmi Nr.AAB832764 (2007.gada 23.februārī, 5. un 15.martā, 14. un 23.aprīlī), 2007.gada 26.aprīļa pavadzīmi Nr.AAB832770 (26.aprīlī, 7., 15., 16., 23., 24. un 30.maijā, 15. un 20.jūnijā), 2007.gada 26.jūnija pavadzīmi Nr.AAB832771 (14., 17. un 24.jūlijā) un 2007.gada 26.jūlija pavadzīmi Nr.AAB832772 (24.jūlijā, 1. un 13.augustā, proti, daļēji apmaksa veikta vēl pirms attiecīgās pavadzīmes izrakstīšanas).

Tātad faktiski pieteicējs varēja brīvi izvēlēties (dot sev norādījumus), kad veikt pavadzīmēs norādīto summu samaksu, un nav konstatējama sasaiste starp pavadzīmēs norādītajām un uzņēmumam pārskaitītajām summām, un īpašuma uzlabošanā vai atjaunošanā faktiski ieguldīto līdzekļu apmēru.

Ņemot vērā, ka pieteicējs bija arī pakalpojuma sniedzējas amatpersona, kā arī ievērojot attiecīgos līguma nosacījumus, konkrētajā gadījumā ir izvirzāmas stingrākas prasības attiecībā uz pierādīšanas pienākumu, nekā tas būtu gadījumā, ja celtniecības pakalpojuma sniegšanai tiktu pieaicināts nesaistīts komersants vai ja persona īpašuma uzlabošanu veiktu saviem spēkiem, pati iegādājoties tam nepieciešamos materiālus. Nevar atstāt bez ievērības, ka pieteicējam ne tikai bija pieejami SIA /Nosaukums A/ darījumu dokumenti, bet viņš arī varēja ietekmēt to, kā šie dokumenti tiek noformēti.

Jāņem vērā, ka līgumā, kas datēts ar 2006.gada 1.jūniju, jau ir norādīta konkrēta līguma summa 85 378 lati (121 481,95 *euro*), proti, tieši tāda summa, kādu vēlāk pieteicējs un /pers. F/ samaksāja SIA /Nosaukums A/ saskaņā a r 2006.gada 15.jūnija, 8.septembra, 25.novembra, 25.decembra, kā arī 2007.gada 26.aprīļa, 26.jūnija un 26.jūlija pavadzīmēm. Līgumā SIA /Nosaukums A/ ir apņēmusies celtniecības pakalpojumu sniegt saskaņā ar izstrādāto būvprojektu (1.1., 2.1.apakšpunkts). Tādēļ nav saprotams, kā attiecīgā summa tika noteikta, ņemot vērā, ka tehniskais projekts tika izstrādāts (proti, veicamie būvdarbi konkretizēti) tikai 2008.gada 23.aprīlī un būvvalde to akceptēja 2008.gada 6.maijā, plānotās būvdarbu izmaksas norādot 10 000 *euro* (2016.gada 28.aprīļa aktā par dzīvojamās mākas pārbūves pieņemšanu ekspluatācijā būvniecības kopējās izmaksas atbilstoši pasūtītāja apliecinātajam ir 50 000 *euro*).

Tas rada pamatu uzskatīt, ka nevis līguma summa tika noteikta atbilstoši faktiski veiktajiem darbiem, bet gan tā, lai apliecinātu īpašumā veiktus ieguldījumus konkrētā, pieteicējam vēlamajā apmērā.

Ja reiz būvniecības dokumenti tika izstrādāti pēc līguma noslēgšanas, turklāt ēka pieņemta ekspluatācijā tikai 2016.gadā, turklāt pats pieteicējs apgalvo, ka arī pavadzīmes netika izrakstītas (un samaksa netika veikta) par faktiski paveiktajiem darbiem, bet gan pēc komersanta pieprasījuma, tad ir pamatots tiesas secinājums, ka nav iespējams noteikt, kad attiecīgie darbi faktiski tika veikti un kādā apjomā, un kādas bija šo darbu izmaksas.

Atbilstoši tāmei no kopējās summas (bez PVN) 72 354,24 latiem materiālu izmaksas ir 38 534,06 lati, mehānismu izmaksas ir 5580,2 lati, darba izmaksas ir 28 239,98 lati. Pieteicējs iesniedzis iegādes dokumentus kopsummā par 47 068,63 latiem, un pirmās instances tiesa pamatoti secināja, ka nav objektīvi konstatējams, kuri no šiem materiāliem ir izmantoti konkrētā nekustamā īpašuma uzlabošanai un atjaunošanai, jo iegādes pavadzīmēs norādītās vērtības nekorelē ne ar tāmē norādītajām materiālu grupām un materiālu daudzumu, ne ar strīdus pavadzīmēs norādīto vispārējo pakalpojuma aprakstu – „celtniecības pakalpojumi".

Turklāt arī pieteicējs pats apliecina, ka nav iespējams pārliecināties par SIA /Nosaukums A/ iegādāto materiālu saistību tieši ar īpašuma uzlabošanā vai atjaunošanā ieguldītajiem materiāliem, jo tajos ir norādīti arī tādi būvmateriāli, kas paredzēti citiem objektiem.

Nav pamatots pieteicēja arguments, ka par piegādāto materiālu saistību ar nekustamo īpašumu norāda apstāklis, ka tie tika piegādāti tieši uz nekustamā īpašuma adresi. Šajā nekustamajā īpašumā bija reģistrēta arī SIA /Nosaukums A/ juridiskā adrese, un visās pieteicēja iesniegtajās pavadzīmēs tā bija norādīta kā piegādes (saņemšanas) vieta, tātad tur tika glabāti arī citiem objektiem izmantoti būvmateriāli. Līdz ar to arī iegādes pavadzīmēs norādītā piegādes adrese neliecina par iegādāto materiālu saistību ar ieguldījumiem konkrētajā nekustamajā īpašumā.

Pirmās instances tiesa ir pamatoti konstatējusi, ka lietā esošie pierādījumi neapstiprina pieteicēja veiktos ieguldījumus nekustamajā īpašumā 85 378 latu (121 481,95 *euro*) apmērā, kā arī, ņemot vērā attaisnojuma dokumentu noformēšanas apstākļus, nav pamatots pieteicēja viedoklis, ka iesniegtie pierādījumi vismaz daļēji apliecina ieguldījumus īpašumā.

[16] Ievērojot minēto, kā arī pievienojoties pirmās instances tiesas secinātajam, Administratīvā apgabaltiesa pieteicēja pieteikumu atzīst par nepamatotu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307., 309.pantu un 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt /pers.C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2022.gada 26.janvāra lēmuma Nr.31.1-22.10/22.10/430 atcelšanu.

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

Tiesnese referente A.Šteinberga

Tiesneši M.Birzgalis

M.Osmane