**Iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanā no nekustamā īpašuma pārdošanas kā kapitāla pieauguma**

1. 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.

2. Kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī citi izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta piektajā daļā uzskaitīti minēto izdevumu veidi, tostarp samaksātie procentu maksājumi par kredītu šā kapitāla aktīva iegādei, ja dokumentāri apliecināta informācija ļauj identificēt kredīta un kapitāla aktīva iegādes saistību.

3. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta otrajai daļai nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Lietā var tikt vērtēti dažādi pierādīšanas līdzekļi, kas apstiprina vai atspēko dokumentos fiksētās ziņas, taču ieguldījumu veikšanai kapitāla aktīvā ir jābūt pierādītai konkrētas summas apmērā, lai to varētu izmantot kapitāla pieauguma aprēķināšanas formulā, kuru paredz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmā daļa.

4. Nodokļu apmēra aprēķināšanai vispārīgi ir jānotiek uz attaisnojuma dokumentu pamata, no kuriem ir redzamas konkrētas aprēķinā izmantojamas summas. Tādēļ vispārīgi jāpieņem, ka konkrētu izdevumu pamatojumam ir nepietiekami tikai ar nodokļu maksātāja zvērestu, ka tam ir radušies izdevumi, bet tas ir pierādāms dokumentāri.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 12.marta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420423414, SKA-41/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0312.A420423414.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0312.A420423414.2.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Valters Poķis, Dzintra Amerika, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 31.oktobra lēmuma Nr. 22.10/L‑31096 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 19.septembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējam [pers. A] datu atbilstības pārbaudi par nekustamā īpašuma [adrese] (turpmāk – nekustamais īpašums) atsavināšanas darījumu 2012.gada 25.janvārī. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 31.oktobra lēmumu Nr. 22.10/L-31096, ar kuru pieteicējam papildus samaksai budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis un nokavējuma nauda. Lēmumā konstatēts, ka pieteicējs guvis ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas kvalificējams kā ienākums no kapitāla pieauguma un apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[2] Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[3] Administratīvā rajona tiesa pieteikumu daļēji apmierināja. Tiesa atzina, ka Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti neatzina pieteicēja veiktos ieguldījumus nekustamajā īpašumā 300,39 latu apmērā.

Pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību par spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts. Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 19.septembra spriedumu pieteikumu pārsūdzētajā daļā noraidīja. Spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar šādiem argumentiem.

[3.1] Konkrētajā gadījumā nepastāv objektīva nepieciešamība, lai apmierinātu pieteicēja lūgumu un apelācijas instances tiesā noteiktu lietas izskatīšanu mutvārdu procesā. Lietas apstākļu objektīvai noskaidrošanai nav nepieciešams rīkot tiesas sēdi, jo no lietā esošajiem dokumentiem ir iespējams gūt pilnīgu priekšstatu par izskatāmo jautājumu. Lietā esošie pierādījumi ir pietiekami, kā arī procesa dalībnieki ir īstenojuši savas procesuālās tiesības sniegt paskaidrojumus par lietas apstākļiem.

[3.2] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 11.punkts noteic, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti arī ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi. Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese).

Nav strīda par to, ka minētās likumā noteiktās obligātās prasības konkrētajā gadījumā nav izpildītas, jo nekustamajā īpašumā nav bijusi deklarēta pieteicēja dzīvesvieta.

Atbilstoši tiesu praksē nostiprinātajām atziņām likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 33.punkta mērķis ir atbrīvot no iedzīvotāju ienākuma nodokļa gadījumā, ja persona atsavina savu pamata dzīvesvietu. Likums attiecībā uz nodokļa maksāšanas pienākumu tomēr skaidri nosaka tieši deklarēšanas faktu par juridiski nozīmīgu (*Senāta 2015.gada* *30.marta sprieduma lietā Nr. SKA-26/2015 (A420521111) 8.punkts*).

Ievērojot minēto, nav pamatots pieteicēja viedoklis, ka apstāklis, ka nekustamajā īpašumā nav bijusi deklarēta viņa dzīvesvieta, nav pietiekams, lai šajā gadījumā uzliktu pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[3.3] Atbilstoši Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 ,,Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” 46.punktam apliekamo ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas nosaka kā nekustamā īpašuma atsavināšanas cenas un iegādes vērtības starpību un attiecīgā ieguldījumu vērtības starpību.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs Valsts ieņēmumu dienestam nav iesniedzis ieguldījumus nekustamajā īpašumā apliecinošus dokumentus. Pirmās instances tiesā pieteicējs iesniedzis pierādījumus, kas, pieteicēja ieskatā, apliecina ieguldījumus. Lietā nav strīda, ka Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti neatzina pieteicēja ieguldījumus 300,39 latu apmērā nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā, un tas ir nodibināts ar pirmās instances tiesas spriedumu, kas šajā daļā ir stājies spēkā.

Novērtējot pārējos pieteicēja iesniegtos pierādījumus kopsakarā ar procesa dalībnieku sniegtajiem paskaidrojumiem, atzīstams, ka lietā nav pierādīti ieguldījumi nekustamajā īpašumā. Ņemams vērā apstāklis, ka strīdus periodā pieteicēja īpašumā bija vairāki nekustamie īpašumi.

Faktūrrēķins par logu iegādi neattiecas uz izskatāmo lietu, jo tas sastādīts pirms nekustamā īpašuma nonākšanas pieteicēja īpašumā, proti, pieteicējam īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu nostiprinātas zemesgrāmatā 2006.gada 2.decembrī, bet rēķins izrakstīts 2004.gada 9.februārī. Kvītī par stikla paketēm norādīts, ka saņemšanas vieta ir adrese, kas kvīts izrakstīšanas brīdī bija pieteicēja deklarētā dzīvesvieta. Nav pamata uzskatīt, ka minētā prece ir piegādāta strīdus nekustamajā īpašumā. Arī preču pavadzīmē-rēķinā, kvītī par grodiem un kvītī par logiem ir norādīta piegādes adrese, kas bija pieteicēja deklarētā dzīvesvieta. Maksāšanas paziņojumā par būvatļaujas saņemšanu nav identificējams, uz kādu īpašumu tas attiecas. Savukārt tāmē par ārējas elektroapgādes uzskaites uzstādīšanu norādītais neapstiprina ieguldījumus, jo nav pierādījumu, ka ir veikta samaksa par tāmē norādītajiem darbiem un materiāliem, kā arī tāmē nav norādīta objekta adrese. Arī avansa rēķins par elektroapgādes projektu nav uzskatāms par attaisnojošu dokumentu, jo nav pierādījumu, ka rēķinā norādītais elektroapgādes projekts būtu reāli izstrādāts. Tādējādi minētie dokumenti neapstiprina ieguldījumus nekustamajā īpašumā.

Var piekrist, ka nekustamajā īpašumā veiktie būvniecības un labiekārtošanas darbi radīja pieteicējam izdevumus, tomēr pieteicējs nav iesniedzis pietiekamus un attiecināmus pierādījumus, ka apstiprinātu šo izdevumu esību un apmēru.

[3.4] Valsts ieņēmumu dienests pamatoti ir noteicis, ka saskaņā ar pirkuma līgumu nekustamā īpašuma atsavināšanas vērtība ir 15 000 lati (neskaitot 5000 latus par kustamo mantu). Arī nekustamā īpašuma iegādes vērtība 7183,18 lati noteikta pareizi, proti, saskaņā ar pirkuma līgumiem nekustamā īpašuma pirkuma maksa bija 3000 lati (neskaitot 18 000 latus par kustamo mantu), iegādes vērtībā ir iekļaujama arī valsts nodeva par nekustamā īpašuma un ar to saistīto saistību nostiprināšanu zemesgrāmatā 7,58 lati, komisijas maksa par aizdevuma noformēšanu 231,34 lati un par kredītu nekustamā īpašuma iegādei samaksātie procentu maksājumi 3944,26 lati.

[3.5] Nepamatots ir pieteicēja arguments, ka, nesamaksājot 18 000 latus par kustamu mantu, darījums nebūtu noticis, kādēļ būtu uzskatāms, ka pieteicējs tādējādi ir samaksājis par nekustamā īpašuma iegūšanas tiesībām likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta otrās daļas 4.punkta izpratnē.

Pirmkārt, no 2006.gada 10. un 15.novembra pirkuma līgumiem izriet, ka līguma priekšmets ir nekustamais īpašums, kā arī kustama manta, nevis nekustamā īpašuma iegūšanas tiesības. Otrkārt, nekustamā īpašuma pirkuma maksa, pusēm vienojoties, noteikta 3000 latu apmērā. Līgumi neparedz, ka īpašuma tiesību pāreja uz nekustamo īpašumu būtu padarīta atkarīga no pirkuma maksas par kustamo mantu samaksas.

Pieteicējs norāda, ka ir noticis viens darījums, kas sastāv no divām daļām. Tajā pašā laikā pieteicēja uzmanība vēršama uz apstākli, ka katra no šī darījuma sastāvdaļām rada dažādas tiesiskās sekas, piemēram: nekustamā īpašuma pirkuma maksas lielums ietekmē valsts nodevas par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā apmēru (Ministru kabineta 2009.gada 27.oktobra noteikumu Nr. 1250 „Noteikumi par valsts nodevu par īpašuma tiesību un ķīlas tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā” 5.1. un 8.1.apakšpunkts); pircējam ir tiesības prasīt izpildīt līgumu daļā par kustamu mantu u.c.

Nekustamā īpašuma tirgus un piespiedu pārdošanas vērtības aprēķini nepierāda to, ka pieteicējam būtu radušies izdevumi saistībā ar nekustamā īpašuma iegādi tādā apmērā, kādā norādīts šajos aprēķinos. Tie tikai pierāda nekustamā īpašuma tirgus vai piespiedu atsavināšanas vērtību konkrētā laika periodā, taču līguma slēdzēja puses var vienoties par citu pirkuma maksu.

Pieteicējs guva ieņēmumus no nekustamā īpašuma atsavināšanas. Tā kā izdevumi, kas saistīti ar nekustamā īpašuma iegūšanu, bijuši mazāki par ieņēmumiem, rezultātā veidojas ienākums, kas ir apliekams ar nodokli.

[4] Pieteicējs iesniedzis kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, pamatojot to ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa ir pārkāpusi pieteicēja pamattiesības uz taisnīgu tiesu. Pieteicējs divas reizes apgabaltiesai iesniedza motivētu lūgumu izskatīt lietu mutvārdu procesā, bet nesaņēma tiesas nolēmumu saistībā ar šiem lūgumiem, tādējādi arī nevarēja to pārsūdzēt.

[4.2] Tiesa nav pareizi novērtējusi pierādījumus lietā par pieteicēja veikto ieguldījumu apmēru nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo un trešo daļu.

Tiesa nav ņēmusi vērā, ka no pieteicēja iesniegtajiem nekustamā īpašuma novērtējumiem ir redzams, ka pieteicējs ir pasūtījis būvprojektu, saņēmis būvatļauju un ir uzbūvējis jaunu māju. Novērtējumus ir sastādījuši sertificēti vērtētāji, tajos iekļauti dokumenti, fotofiksācijas un, izmantojot izmaksu metodi, noteikta apbūves vērtība. Tā nav ne tirgus vērtība, ne piespiedu pārdošanas vērtība, bet gan izmaksu vērtība, ja darbus veiktu būvfirma. Tiesa šos novērtējumus nav ņēmusi vērā, lai arī tas ir dokumentārs pierādījums par ieguldījumiem. Ja tiesa lietu būtu izskatījusi mutvārdu procesā, pieteicējs arī varētu šos faktus apstiprināt ar zvērestu.

Turklāt, ja tiktu ņemti vērā arī pieteicēja iesniegtie ieguldījumus apliecinošie dokumenti – čeki, kvītis, konta izraksts –, būtu pamats atzīt, ka pieteicējam neveidojas apliekams ienākums.

[4.3] Tiesa atstājusi bez vērtējuma pieteicēja argumentu, ka Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti nav ņēmis vērā kredītiestādei samaksātos procentu maksājumus gandrīz par gadu.

[4.4] Tiesa nav ievērojusi vispārējo taisnīguma principu. Konkrētajā gadījumā pieteicējam nav bijis pienākums vest grāmatvedības uzskaiti, kā to varētu pieprasīt no juridiskās personas vai saimnieciskās darbības veicēja. Tiesa nav ņēmusi vērā likumdevēja gribu, ieviešot nodokli no kapitāla pieauguma, proti, likumdevējs ir vēlējies nošķirt tādu tiesisko situāciju, kurā persona atsavina savu nekustamo īpašumu, no situācijas, kurā persona iegādājas nekustamo īpašumu ar nolūku gūt peļņu. Pieteicējs ir veicis ieguldījumus nekustamajā īpašumā, un to pierāda iegādes un atsavināšanas summas starpība.

Konkrētajā gadījumā nav ievērots vispārējais taisnīguma princips, jo lietā ir atzīts, ka pieteicējam ir kapitāla pieaugums, bet pieteicējs ienākumu no kapitāla pieauguma nav saņēmis. Šādos apstākļos lietā nav sasniegts taisnīgs rezultāts.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos pieteicēja kasācijas sūdzību neatzīst.

**Motīvu daļa**

[6] Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa noteic, ka tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem. Likuma 154.panta trešā daļa noteic, ka tiesai spriedumā jānorāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu.

Kasācijas kārtībā var pārbaudīt, vai tiesa ir ievērojusi minētās tiesību normas, pienācīgi noskaidrojusi lietas faktiskos apstākļus un novērtējusi pierādījumus.

[7] 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 11.9panta 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.

[8] Izskatāmajā lietā apgabaltiesa ir pamatoti atzinusi, ka nekustamā īpašuma pirkuma līgumā nodalītā pirkuma maksa par kustamām mantām neietilpst nekustamā īpašuma iegādes vērtībā.

Minētā atziņa atbilst Senāta judikatūrā nostiprinātajam, ka izdevumi par kustamas mantas iegādi atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta piektās daļas nosacījumiem nevar tikt iekļauti kapitāla aktīva iegādes vērtībā (*Senāta 2017.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-214/2017 (A420558612) 9.punkts, 2018.gada 18.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-217/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:1218.A420305814.2.S*](https://tis.ta.gov.lv/tisreal?Form=STAT_PROC_ENTER&task=edit&procid=65478419&topmenuid=212&stack=https%3A//tis.ta.gov.lv/tisreal%3F%26AjaxB%3D1%26Form%3DregProcListNew%26topmenuid%3D212%26liststart%3D1%26jformat%3D1%26jtype%3D2%26extseek%3D0%26DocType%3D0%26stack%3Dhttps%25253A//tis.ta.gov.lv/tisreal%25253FForm%25253DTISBLANK%26objsubtype%3D-1%26%3D%25C5%25A0odien%26%3D%25C5%25A0oned%25C4%2593%25C4%25BC%26%3D%25C5%25A0om%25C4%2593nes%26primnum%3DA420305814%26sort%3D1%26liststep%3D10%26%3DPar%25C4%2581d%25C4%25ABt%26plparam1%3Dlist%26pljmimetype%3D1%26%3DIzdruk%25C4%2581t)*) 9.punkts*).

[9] Kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī citi izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta piektajā daļā uzskaitīti minēto izdevumu veidi, tostarp samaksātie procentu maksājumi par kredītu šā kapitāla aktīva iegādei, ja dokumentāri apliecināta informācija ļauj identificēt kredīta un kapitāla aktīva iegādes saistību.

Pieteicējs norādījis, ka tiesa atstājusi bez vērtējuma pieteicēja argumentu, ka Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti nav ņēmis vērā kredītiestādei samaksātos procentu maksājumus par kredītu gandrīz par gadu.

Atbilstoši spriedumā norādītajam tiesa atzinusi par pareizu Valsts ieņēmumu dienesta nekustamā īpašuma iegādes vērtības aprēķinu, tostarp tajā iekļauto samaksāto procentu maksājumu par kredītu nekustamā īpašuma iegādei 3944,26 latu apmēru. No pārsūdzētā lēmuma izriet, ka Valsts ieņēmumu dienests samaksāto procentu maksājumu apmēru par kredītu kapitāla aktīva iegādei ir aprēķinājis, pamatojoties uz pieteicēja iesniegto AS ,,Swedbank” kredīta izrakstu par laiku no 2006.gada 1.janvāra līdz 2010.gada 30.novembrim. Saskaņā ar pieteicēja norādīto pieteicējs apstrīdēšanas procesā dienestam ir iesniedzis pilnu sava konta pārskatu, kas ietvēra datus, tostarp par samaksātajiem procentiem līdz pilnīgai kredīta dzēšanai, t.i., līdz 2012.gada 26.janvārim, bet iestāde un tiesa nav šo pierādījumu vērtējusi.

No lietas materiāliem redzams, ka 2015.gada 13.janvārī Valsts ieņēmumu dienests pirmās instances tiesā ir iesniedzis paskaidrojumu par pieteicēja pieteikumu un tam pievienojis dokumentu kopijas, tostarp pieteicēja AS ,,Swedbank” konta pārskata divas lapas par laiku no 2006.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.decembrim (*lietas 74.–75.lapa*). No minētā pārskata konstatējams, ka par laiku no 2010.gada 15.decembra līdz 2012.gada 26.janvārim pieteicējs kredītiestādei ir samaksājis procentus 1426,61 *euro*, kas nav iekļauti nekustamā īpašuma iegādes vērtībā.

Tiesa nav vērtējusi minētā pieteicēja argumenta pamatotību un nav arī izteikusi vērtējumu, vai pieteicēja samaksātie procentu maksājumi par kredītu laikā no 2010.gada 1.decembra līdz 2012.gada 26.janvārim ir atzīstami par tādiem, kas saistīti ar strīdus nekustamā īpašuma iegādi.

Šādos apstākļos atzīstams, ka tiesa nav pilnīgi novērtējusi pierādījumus lietā atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajā daļā noteiktajam, un tas varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas.

Senāts papildus norāda, ka, novērtējot procentu maksājuma par kredītu aprēķina pamatotību, ņemamas vērā Senāta iepriekš izteiktās atziņas, ka atsevišķi nodalītā pirkuma maksa par kustamo mantu neietilpst nekustamā īpašuma iegādes vērtībā, līdz ar to arī samaksātie procentu maksājumi par kustamas mantas iegādi nav atzīstami par izdevumiem, kas saistīti ar kapitāla aktīva iegādi, un tādējādi nav iekļaujami tā iegādes vērtībā (*Senāta 2017.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-214/2017 (A420558612) 9.punkts, 2018.gada 18.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-217/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:1218.A420305814.2.S*](https://tis.ta.gov.lv/tisreal?Form=STAT_PROC_ENTER&task=edit&procid=65478419&topmenuid=212&stack=https%3A//tis.ta.gov.lv/tisreal%3F%26AjaxB%3D1%26Form%3DregProcListNew%26topmenuid%3D212%26liststart%3D1%26jformat%3D1%26jtype%3D2%26extseek%3D0%26DocType%3D0%26stack%3Dhttps%25253A//tis.ta.gov.lv/tisreal%25253FForm%25253DTISBLANK%26objsubtype%3D-1%26%3D%25C5%25A0odien%26%3D%25C5%25A0oned%25C4%2593%25C4%25BC%26%3D%25C5%25A0om%25C4%2593nes%26primnum%3DA420305814%26sort%3D1%26liststep%3D10%26%3DPar%25C4%2581d%25C4%25ABt%26plparam1%3Dlist%26pljmimetype%3D1%26%3DIzdruk%25C4%2581t)*) 10.punkts*). Vienlaikus paturams prātā, ka tiesas uzdevums ir pārskatīt pārsūdzēto lēmumu pieteicējam nelabvēlīgajā aspektā, par ko procesa dalībnieku starpā ir strīds, nevis pārvērtēt dienesta atzītos pieteicēja procentu maksājumus, par kuriem strīda nav.

[10] Pieteicējs kasācijas sūdzībā norādījis, ka tiesa nav pareizi novērtējusi pierādījumus lietā saistībā ar ieguldījumu apmēru nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļai personai ir jāspēj iesniegt dokumentārus pierādījumus, kas apstiprina ne vien nekustamā īpašuma uzlabošanas vai atjaunošanas faktu, bet ar to tieši saistītu izdevumu apmēru. Proti, lai personai būtu tiesības atsaukties uz konkrētajiem ieguldījumiem, ir jābūt skaidri pierādītam gan attiecīgā nekustamā īpašuma uzlabošanas vai atjaunošanas faktam un raksturam, gan arī konkrētam ieguldījumu apmēram.

Var piekrist pieteicējam, ka likums nenoteic samaksas fakta pierādīšanu tikai ar kādiem noteiktiem pierādīšanas līdzekļiem. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta otrajai daļai nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Lietā var tikt vērtēti dažādi pierādīšanas līdzekļi, kas apstiprina vai atspēko dokumentos fiksētās ziņas, taču ieguldījumu veikšanai kapitāla aktīvā ir jābūt pierādītai konkrētas summas apmērā, lai to varētu izmantot kapitāla pieauguma aprēķināšanas formulā, kuru paredz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta pirmā daļa (*Senāta 2017.gada 23.janvāra lēmuma lietā Nr. SKA-523/2017 (A420494113)* *4.punkts*).

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.

Pieteicējs ir norādījis, ka nekustamā īpašuma tirgus un piespiedu pārdošanas vērtības aprēķini pierāda to, ka pieteicējs ir veicis ieguldījumus nekustamajā īpašumā.

Aprēķinot pieteicēja gūto ienākumu no kapitāla pieauguma, ir nosakāmi tieši pieteicēja veiktie ieguldījumi nekustamajā īpašumā, jo tikai tie var ietekmēt pieteicēja gūtā ienākuma apmēru. Proti, ar nodokli tiek aplikts konkrētās personas ienākums, kas nosakāms, no šīs personas ieņēmumiem atskaitot normatīvajos aktos noteiktos šīs personas izdevumus. Nav pamata atzīt konkrētus izdevumus par ticamiem un pierādītiem tikai uz personas paskaidrojuma pamata, kā arī tāda veida dokumentu pamata, kas neapliecina izdevumu esību, tostarp uz aprēķinu pamata.

Situācijā, kad citu pierādījumu nav, pieteicējam vismaz pietiekami precīzi ir jānorāda veikto darbu apjoms, izmaksātās summas, personas, kurām tika veikti maksājumi, līdzekļu avoti un citi dati par veikto darbību apjomu un izmaksām, kā arī jāsniedz ticami paskaidrojumi par apstākļiem, kas norāda, ka pieteicējam nav iespējams iesniegt pierādījumus, kas apstiprinātu iepriekš norādīto darbību veikšanu. Pretējā gadījumā tiesa nevar nonākt pie pārliecinoša secinājuma, ka pieteicējs ir pielicis nepieciešamās pūles, lai iegūtu pierādījumus, kas apstiprina izdevumu esību.

Tādējādi tiesa pamatoti nav atzinusi nekustamā īpašuma novērtējumu par pietiekamu, lai apstiprinātu to, ka pieteicējs ir veicis ieguldījumus nekustamajā īpašumā noteiktas summas apmērā.

Tomēr tiesas uzmanība vēršama uz pierādījumiem saistībā ar elektroapgādes projekta izstrādi, kas lietā būtu vērtējami un ko tiesa nav vērtējusi.

Tiesa atzina, ka avansa rēķins par elektroapgādes projekta izstrādi nav uzskatāms par attaisnojošu dokumentu, jo nav pierādījumu, ka minētajā rēķinā norādītais elektroapgādes projekts būtu reāli izstrādāts. Tomēr pieteicējs ir iesniedzis arī 2008.gada 2.janvāra AS ,,Hansabanka” maksājuma uzdevumu, no kura izriet, ka pieteicējs ir veicis samaksu SIA „Telms” saskaņā ar avansa rēķinu (*lietas 95.lapa*). Tiesai atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.pantam būtu jāsniedz spriedumā vērtējums šim pierādījumam un pamatojums, kādēļ tiesa atzīst, ka maksājuma uzdevums kopsakarā ar avansa rēķinu pierāda vai nepierāda pieteicēja ieguldījuma esību.

[11] Pieteicējs kasācijas sūdzībā norādījis, ka apgabaltiesa nepamatoti atteikusies skatīt lietu mutvārdu procesā.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu lietas izskatīšana apelācijas instancē primāri ir noteikta rakstveida procesā. Savukārt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā tiesa var noteikt gadījumā, ja atzīst to par lietderīgu, tostarp izvērtējot procesa dalībnieka motivētu lūgumu. Mutvārdu procesa noteikšana ir apelācijas instances tiesas tiesība, nevis pienākums. No minētā izriet, ka apelācijas instances tiesā nevienas lietas izskatīšanas mutvārdu procesā nepieciešamība nav prezumējama, tā ir jākonstatē, ņemot vērā konkrētās lietas apstākļus.

Apgabaltiesa, izvērtējot pieteicēja lūgumu, ir atzinusi, ka nav konstatējama nepieciešamība izskatīt lietu mutvārdu procesā, īpaši ņemot vērā apstākli, ka no lietā esošajiem dokumentiem ir iespējams gūt pilnīgu priekšstatu par izskatāmo jautājumu, kā arī procesa dalībnieki ir īstenojuši savas procesuālās tiesības sniegt paskaidrojumus par lietas apstākļiem.

Papildus norādāms, ka rakstveida procesā procesa dalībniekiem tiek nodrošināts tāds pats tiesību apjoms kā mutvārdu procesā, piemēram, viedokļa izteikšana vai noraidījuma pieteikšana tiesas sastāvam. Vienīgā atšķirība rakstveida procesam no mutvārdu procesa ir apstāklis, ka komunikācija tiesas un procesa dalībnieku starpā notiek rakstiski, nevis tiesas sēdē (*Senāta 2013.gada 5.decembra lēmuma lietā Nr. SKA-534/2013 (A420615910) 8.punkts*).

Ievērojot minēto, pieteicēja kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa ir pieļāvusi procesuālu pārkāpumu, nav pamatots.

[12] Pieteicēja ieskatā, ja lieta tiktu izskatīta mutvārdu procesā, viņam būtu iespēja paskaidrojumus par ieguldījumu esību apstiprināt ar zvērestu.

Administratīvā procesa likuma 161.panta trešās daļas pirmais teikums paredz, ja citu pierādīšanas līdzekļu nav vai arī tie nav pietiekami droši, pieteicējs – fiziskā persona ar zvērestu var apstiprināt savus paskaidrojumus. Savukārt atbilstoši likuma 224.panta pirmajai daļai, ja citu pierādījumu nav vai arī tie nav pietiekami droši, pieteicējs – fiziskā persona var pēc tiesas uzaicinājuma apstiprināt ar zvērestu savus paskaidrojumus, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi.

No minētajās normās ietvertā formulējuma un jēgas secināms, ka pieteicēja zvērests ir pieļaujams tikai tad, ja, pirmkārt, citi pierādījumi tiesai nav un nevar būt pieejami tāpēc, ka tie objektīvi nepastāv. Otrkārt, pieteicēja zvērests ir pieļaujams tad, ja ir izsmeltas visas iespējas iegūt citus pierādīšanas līdzekļus. No Administratīvā procesa likuma 224.panta pirmās daļas izriet, ka par pieteicēja zvēresta kā pierādīšanas līdzekļa pieļaujamību lemj tiesa. Tātad tiesai vispirms ir jāvērtē, vai pastāv zvēresta sniegšanas priekšnoteikumi, tostarp – citu pierādījumu nav vai tie nav pietiekami droši. Pretējā gadījumā pieteicēja zvērests nav pieļaujams (*Senāta 2012.gada 30.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-578/2012 (A42547308) 9.punkts,* *2018.gada 19.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-103 (*[*ECLI:LV:AT:2018:0619.A42930909.2.S*](https://tis.ta.gov.lv/tisreal?Form=STAT_PROC_ENTER&task=edit&procid=64184089&topmenuid=212&stack=https%3A//tis.ta.gov.lv/tisreal%3F%26AjaxB%3D1%26Form%3DregProcListNew%26topmenuid%3D212%26liststart%3D1%26jformat%3D1%26jtype%3D2%26extseek%3D0%26DocType%3D0%26stack%3Dhttps%25253A//tis.ta.gov.lv/tisreal%25253FForm%25253DTISBLANK%26objsubtype%3D-1%26%3D%25C5%25A0odien%26%3D%25C5%25A0oned%25C4%2593%25C4%25BC%26%3D%25C5%25A0om%25C4%2593nes%26primnum%3DA42930909%26sort%3D1%26liststep%3D10%26%3DPar%25C4%2581d%25C4%25ABt%26plparam1%3Dlist%26pljmimetype%3D1%26%3DIzdruk%25C4%2581t)*) 3.punkts*). Tas, vai citi pierādīšanas līdzekļi objektīvi nepastāv, var būt atkarīgs no konkrētās lietas rakstura un faktiskajiem apstākļiem.

Izskatāmajā lietā tika vērtēta ieguldījumu esība nekustamajā īpašumā tā turēšanas laikā. Nodokļu apmēra aprēķināšanai vispārīgi ir jānotiek uz attaisnojuma dokumentu pamata, no kuriem ir redzamas konkrētas aprēķinā izmantojamas summas (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta 5.1daļa). Tādēļ vispārīgi jāpieņem, ka konkrētu izdevumu pamatojumam ir nepietiekami tikai ar nodokļu maksātāja zvērestu, ka tam ir radušies izdevumi, bet tas ir pierādāms dokumentāri. Pieteicējs nav norādījis uz tādiem apstākļiem, kas no pieteicēja neatkarīgu iemeslu dēļ būtu lieguši saglabāt attaisnojuma dokumentus, ja tādi bijuši. Līdz ar to nav pamata atzīt, ka nevarētu pastāvēt citi pierādīšanas līdzekļi. Šādos apstākļos pieteicēja zvēresta izmantošana nav pieļaujama.

[13] Ievērojot, ka apgabaltiesa lietā nav novērtējusi pierādījumus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajā un trešajā daļā noteiktajam un tas varēja novest pie lieta nepareizas izspriešanas, pieteicēja kasācijas sūdzība ir atzīstama par pamatotu, bet apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.2panta ceturto daļu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 19.septembra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedums nav pārsūdzams.