Lietas Nr. A420502311
Lietas arhīva Nr. AA43-1315-14/15

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā

2014.gada 22.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētājs M.Birzgalis,
tiesneses R.Paegle un V.Zommere,

piedaloties pieteicējas /D.I./ pilnvarotajai pārstāvei zvērinātai advokātei Ilzei Grīnbergai un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /I.M./,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /D.I./ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 30.marta lēmuma Nr.22.4.7/22715 atcelšanu daļā, sakarā ar /D.I./ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 27.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2010.gada 21.septembra līdz 17.decembrim /D.I./ (turpmāk – pieteicēja) veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2007., 2008. un 2009.gadu.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2010.gada 17.decembra lēmumu Nr.23.11/1636 (turpmāk – sākotnējais lēmums) /D.I./ papildu nomaksai budžetā tika aprēķināts IIN Ls 58 229,54, soda nauda Ls 29 114,78 un nokavējuma nauda Ls 20 889,45.

Ar VID ģenerāldirektores 2011.gada 30.marta lēmumu Nr.22.4.7/22715 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Lēmums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[1.1] Pieteicējas īpašumā no 1998.gada līdz 2010.gadam reģistrēti 37 nekustamie īpašumi, no kuriem pieteicēja auditējamā periodā ir atsavinājusi 26 (2007.gadā atsavināja 3 nekustamos īpašumus, 2008.gadā – 12, bet 2009.gadā – 11). Atsavināšanas darījumu skaits norāda uz sistemātiskumu un patstāvīgumu.

Pieteicēja sūdzībā VID norāda, ka nekustamie īpašumi iegādāti, lai tos apsaimniekotu, nevis atsavinātu, un šādu nekustamo īpašumu atsavināšana ir atzīstama par sava īpašuma atsavināšanu, no kuras gūtais ienākums nav apliekams ar IIN.

Ne audita, ne sūdzības izskatīšanas laikā /D.I./ nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu, ka 2007., 2008. un 2009.gadā atsavinātie 26 nekustamie īpašumi izmantoti personiskajām vajadzībām. Sūdzībā norādītais apstāklis, ka atsavinātie nekustamie īpašumi /D.I./ īpašumā bija vairāk nekā 12 mēnešus, nav pietiekams, lai atzītu nekustamo īpašumu atsavināšanu par sava īpašuma pārdošanu.

VID rīcībā esošā informācija liecina, ka nevienā no atsavinātajiem nekustamajiem īpašumiem nebija deklarēta /D.I./ vai arī viņas ģimenes locekļu dzīvesvieta, kas norāda uz atsavināto nekustamo īpašumu neizmantošanu personiskajām vajadzībām. Pieteicēja laikā no 2006.gada 31.maija līdz 2008.gada 19.martam VID reģistrēja saimniecisko darbību – sava meža apsaimniekošana, kas papildus liecina par nekustamo īpašumu (mežu) iegādi saimnieciskās darbības veikšanai, nevis personiskajām vajadzībām.

Pieteicēja nav pierādījusi, ka nekustamie īpašumi iegādāti ar nolūku tos izmantot personiskajām vajadzībām. Tādējādi pieteicējas darbībām (nekustamo īpašumu atsavināšana) nav gadījuma raksturs, un tās ir uzskatāmas par sistemātiskām, turklāt atsavināšanas rezultātā pieteicēja guva peļņu, proti, /D.I./ darbībās ir konstatējamas saimnieciskās darbības pazīmes. Pieteicējas darbības ar nekustamajiem īpašumiem ir uzskatāmas par saimniecisko darbību likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmās prim daļas un Komerclikuma 1.panta trešās daļas izpratnē. Un no tās gūtais ienākums ir iekļaujams attiecīgā taksācijas gada ar IIN apliekamajā ienākumā. Tādējādi pieteicējas 2007., 2008. un 2009.gadā gūtie ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas nav kvalificējami kā ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkts), bet gan kā saimnieciskās darbības rezultātā gūtie ienākumi.

Tā kā pieteicēja nav iesniegusi dokumentus, kas apliecinātu izdevumus, kas saistīti ar nekustamo īpašumu iegādi un atsavināšanu, tad ar IIN apliekamais ienākums saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta septītās daļas 2.punktu noteikts uz aprēķinu pamata atbilstoši VID rīcībā esošajai informācijai.

VID noteica pieteicējas gūtos ienākumus no saimnieciskās darbības – nekustamo īpašumu atsavināšanas 2007.gadā Ls 64 892,29 (ieņēmumi no nekustamo īpašumu atsavināšanas Ls 94 895 – izdevumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu

iegādi un atsavināšanu, Ls 30 002,71), 2008.gadā Ls 66 697,13 (ieņēmumi no nekustamo īpašumu atsavināšanas Ls 140 179,57 – izdevumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu iegādi un atsavināšanu, Ls 73 482,44) un 2009.gadā Ls 53 704,07 (ieņēmumi no nekustamo īpašumu atsavināšanas Ls 119 00 – izdevumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu iegādi un atsavināšanu, Ls 65 295,93) apmērā.

[1.2] Pieteicēja no 2006.gada 31.maija līdz 2008.gada 19.martam bija reģistrējusies VID kā saimnieciskās darbības veicēja, darbības veids – mežu apsaimniekošana.

Par darījumiem no īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai pieteicējai aprēķināti ienākumi 2007.gadā Ls 93 930,75 un 2009.gadā Ls 1710.

Lietā nav strīda, ka /D.I./ 2007.gadā Valsts meža dienestā izņēma 6 ciršanas apliecinājumus (nekustamajos īpašumos /Nosaukums A/, /Nosaukums B/ un /Nosaukums C/) ar kopējo izcērtamo koka apjomu 2327 m^3 un faktisko izcērtamo koka apjomu 2670 m^3. Lietā nav strīda, ka /D.I./ 2007.gadā veica divus augoša koka uz celma pārdošanas darījumus par kopējo summu Ls 127 521. Minētos darījumus apliecina pārbaudes lietā esošā 2007.gada 30.janvāra vienošanās par cirsmu pārdošanu un 2007.gada 9.marta un 7.novembra pirkšanas-pārdošanas līgumi, kas noslēgti starp /D.I./ un SIA /Nosaukums D/ par augoša koka uz celma pārdošanu nekustamajos īpašumos /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/. Par minētajiem darījumiem /D.I./ no SIA /Nosaukums D/ no 2007.gada 30.janvāra līdz 2009.gada 21.janvārim saņēma Ls 127 521 (2007.gadā Ls 125 241 un 2009.gadā Ls 2280).

Veiktie darījumi par koku pārdošanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmās prim daļas izpratnē ir kvalificējami kā saimnieciskā darbība, no kuras gūtie ienākumi ir apliekami ar IIN.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „b" apakšpunktu fiziskās personas gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar iedzīvotāju ienākuma nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas, izņemot ienākumu no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas, ja mežs ir bijis šīs personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem (pēc 2007.gada 12.jūnija – mazāk par 36 mēnešiem). Saimnieciskās darbības ietvaros veiktie darījumi tiek aplikti ar IIN neatkarīgi no tā, cik ilgi mežs atradies personas īpašumā. Fiziskās personas, kura veic saimniecisko darbību un ir reģistrējusies VID kā saimnieciskās darbības veicējs, gūtais ienākums no īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas ir apliekams ar nodokli arī gadījumā, ja mežs ir bijis personas īpašumā ilgāk par 12 (36) mēnešiem.

Saskaņā ar VID informāciju /D.I./ nekustamo īpašumu /Nosaukums A/, iegādājās 2001.gada 15.oktobrī, savukārt nekustamo īpašumu /Nosaukums B/ – 2000.gada 14.aprīlī. Tātad /D.I./īpašumā esošais mežs bija ilgāk par 12 (36) mēnešiem.

Vairākkārtīga ciršanas apliecinājumu saņemšana Valsts meža dienestā un to pārdošana SIA /Nosaukums D/ norāda uz pieteicējas darbību sistemātiskumu, kas ir viena no saimnieciskās darbības pazīmēm. Pārdošanas darījumus pieteicēja veica sava vārdā, kas apliecina patstāvību. Pieteicēja darījumos ieguldījusi laiku un finansiālos resursus, no tā secināms, ka pieteicēja vēlas saņemt arī papildu labumu – peļņu. Tātad konstatējama saimnieciskās darbības pazīme – atlīdzība.

Pieteicēja ir pārdevusi kokus uz celma no vairākiem nekustamajiem īpašumiem, proti, /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/, tādējādi nav pamata uzskatīt, ka pieteicējas nodoms nav bijis gūt peļņu, pārdodot uz tiem augošos kokus. Turklāt pieteicēja ir reģistrējusies VID kā saimnieciskās darbības veicēja (sava meža apsaimniekošana) no 2006.gada 31.maija līdz 2008.gada 19.martam, kas papildus apliecina, ka ienākumi no augoša koka uz celma pārdošanas ir gūti pieteicējas saimnieciskās darbības ietvaros.

Tā kā /D.I./ pārbaudei neiesniedza izdevumu apliecinošus dokumentus, kas būtu saistīti ar apliekamo ienākumu gūšanu, VID, nosakot apliekamo ienākumu, aprēķinā iekļāva ar augoša meža pārdošanu saistītās izmaksas 25% apmērā no augoša meža pārdošanas ieņēmumiem.

VID noteica /D.I./ ienākumus no augoša koka uz celma pārdošanas 2007.gadā Ls 93 930,75 (ieņēmumi Ls 125 241 – izdevumi Ls 31 310,25 (Ls 125 241 x 25%)) un 2009.gadā Ls 1710 (ieņēmumi Ls 2280 – izdevumi Ls 570 (Ls 2280 x 25%)) apmērā.

[2] Administratīvajā rajona tiesā 2011.gada 3.maijā saņemts /D.I./ pieteikums par Lēmuma atcelšanu daļā. Pieteicēja norāda, ka piekrīt VID aprēķinātajai papildus budžetā iemaksājamai summai par nekustamā īpašuma /Nosaukums F/, kadastra Nr./numurs A/, atsavināšanas rezultātā gūto ienākumu.

Pieteicēja pieteikumu pamato ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[2.1] Nav strīda, ka pieteicēja ar pilnvarnieka starpniecību 2007.gadā pārdeva 3 sev piederošus nekustamos īpašumus, 2008.gadā – 12 un 2009.gadā – 11. Strīds pastāv par to, vai pieteicējas rīcība ar nekustamajiem īpašumiem ir interpretējama kā saimnieciskā darbība un kā tāda ir IIN apliekamais objekts.

[2.2] Pieteicējas profesionālā darbība līdz pensijas vecuma sasniegšanai bija saistīta ar mežsaimniecību. Auditējamā periodā atsavinātie nekustamie īpašumi ir iegādāti, sākot no 1998.gada, proti, 1998.gadā – 1 nekustamais īpašums, 1999.gadā – 5, 2000.gadā – 6, 2001.gadā – 5, 2003.gadā – 2, 2004.gadā – 4, 2005., 2006. un 2007.gadā pa vienam īpašumam. Liela daļa no nekustamo īpašumu mežu ir iegādāti kā pieguļošās platības, tādēļ pieteicēja 2006.gada 31.maijā reģistrējās kā saimnieciskās darbības veicēja. Nekustamie īpašumi tika iegādāti, lai tos apsaimniekotu, nevis pārdotu.

[2.3] Pieteicēja regulāri iesniedza deklarācijas, konsultējoties ar konsultantu VID Smiltenes nodaļā. Ienākumu deklarāciju iesniegšanas brīdī pieteicēja ir saņēmusi tikai paskaidrojumus, ka darījumi nav apliekami ar IIN. No VID pieteicēja nav saņēmusi norādes vai aizrādījumus, ka, pārdodot vairākus nekustamos īpašumus gadā, kuri ir bijuši pieteicējas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, pieteicēja būtu veikusi nereģistrētu saimniecisko darbību. Pieteicēja, sazinoties ar VID nodaļu konsultantiem Gulbenē, Madonā, Cēsīs, vienmēr ir saņēmusi atbildi, ka darījumi ir ar IIN neapliekami darījumi, ja tie ir ilgāk par 12 mēnešiem, neņemot vērā darījumu skaitu.

[2.4] No 2007. līdz 2009.gadam spēkā bija likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normas, kas paredzēja, ka ar IIN neapliek ienākumus no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža pārdošanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu pārdošanas, ja mežs ir bijis šīs personas īpašumā mazāk par 12 (36)

mēnešiem, kā arī ienākumus no sava īpašuma atsavināšanas, izņemot ienākumu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem.

Nekustamie īpašumi, kas tika pārdoti auditējamā periodā, tikuši iegādāti laikā no 1998.gada līdz 2005.gada 7.martam (izņemot nekustamo īpašumu /Nosaukums F/, kas bija īpašumā no 2007.gada 29.maija līdz 2007.gada 20.decembrim). Līdz ar to tikai viens nekustamais īpašums ir bijis pieteicējas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem.

Vienīgais nosacījums, kad ir jāmaksā IIN par nekustamā īpašuma pārdošanu, ir apstāklis, ka īpašums ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem. Tas nozīmē, ka attiecībā uz nekustamo īpašumu persona to varēja realizēt gan periodiski, gan arī sistemātiski, taču tai nebija jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, ja īpašums šīs personas īpašumā bija vismaz 12 mēnešus.

Līdz ar nekustamā īpašuma pārdošanu auditējamā periodā pieteicēja ir pieļāvusi kļūdu, nenomaksājot IIN tikai par nekustamo īpašumu /Nosaukums F/, kura iegādes vērtība bija Ls 2000, izdevumi Ls 128 un pārdošanas cena Ls 3640.

[2.5] Attiecībā uz pieteicējas īpašumā esošo cirsmu ciršanas apliecinājumu (tiesību) pārdošanu pieteicēja norāda, ka tika noslēgta vienošanās par cirsmu pārdošanu starp pieteicēju un SIA /Nosaukums D/. Minētos īpašumus pieteicēja iegādājās 2000. un 2001.gadā. Slēdzot vienošanos ar SIA /Nosaukums D/, tika atrunāti visi vienošanās nosacījumi, to starpā arī nodokļu nomaksa. SIA /Nosaukums D/ rīcībā nebija informācijas, ka pieteicēja ir reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja, un vienošanās tika slēgta ar pieteicēju kā fizisku personu, nevis saimnieciskās darbības veicēju, kā arī mežs pieteicējas īpašumā bija vairāk nekā 36 mēnešus. Lai gan pieteicēja bija reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja un deklarētais darbības veids faktiski atbilda viņas kā fiziskas personas veikto darījumu veidam, nav pamata visus pieteicējas darījumus uzskatīt par veiktiem saimnieciskās darbības ietvaros.

Pieteicēja kā saimnieciskās darbības veicēja ir reģistrējusies tikai no 2006.gada 31.maija. Nekustamie īpašumi, kuru cirsmas tika pārdotas, tika iegādāti 2000. un 2001.gadā. Līdz ar to minētie īpašumi netika iegādāti saimnieciskās darbības ietvaros, bet gan pirms vēl pieteicējai bija nodoms uzsākt saimniecisko darbību ar mežu apsaimniekošanu. Ja īpašumi būtu iegādāti saimnieciskās darbības ietvaros, tad to iegādes, uzturēšanas un apsaimniekošanas izmaksas pieteicēja būtu iekļāvusi saimnieciskās darbības izdevumos atbilstoši likumam, samazinot ar ienākuma nodokli apliekamo objektu.

Visas cirsmas tika pārdotas 2007.gadā, un attiecībā uz tām bija iesniegti 6 ciršanas apliecinājumi. Faktiski cirsmu pārdošana bija vienots darījums, jo par cirsmu pārdošanu tika noslēgti 2 līgumi starp vienām un tām pašām pusēm. Saimniecisko darbību raksturo – sistemātiskums, pastāvība un atlīdzība, cirsmu pārdošanas darījumā nosauktās pazīmes nav konstatējamas, jo par vienotu atlīdzību noslēgts vienots darījums, pārdodot visus izsniegtos ciršanas apliecinājumus.

Darījumus, kas veikti saimnieciskās darbības ietvaros, raksturo darījumu un to izpildes forma. Saimnieciskās darbības veicējiem vienmēr tiek piešķirti nodokļu maksātāja reģistrācijas numuri. Darījumos, kas slēgti saimnieciskās darbības ietvaros, saimnieciskās darbības veicēji nodokļus savā vārdā maksā patstāvīgi, bet visas līgumā paredzētās atlīdzības saimnieciskās darbības veicējiem tiek izmaksātas atbilstoši to izrakstītiem rēķiniem. Konkrētajā gadījumā puses vienojās, ka pircējs ir atbildīgs par visu uz darījumu attiecināmo nodokļu nomaksu, un visi maksājumi pārdevējam tika veikti nevis saskaņā ar rēķiniem, bet pēc noslēgtajiem līgumiem – kā fiziskai personai, kas nav nodokļu maksātājs.

Līdz ar to noslēgtos cirsmu pārdošanas darījumus nevar atzīt par veiktiem saimnieciskās darbības ietvaros.

[3] 2011.gada 30.maijā Administratīvajā rajona tiesā saņemts VID rakstveida paskaidrojums, kurā norādīts, ka pieteicējas pieteikums par Lēmuma atcelšanu nav pamatots un ir noraidāms, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem apsvērumiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 27.jūnija spriedumu noraidīts /D.I./ pieteikums par Lēmuma atcelšanu daļā.

Spriedums motivēts šādi.

[4.1] Tiesa konstatēja, ka lietā nav strīda par audita pārskatā konstatētajiem faktiem par pieteicējas nekustamajiem īpašumiem, pieteicējas veiktajiem darījumiem (kas veikti savā vārdā) un gūtajiem ienākumiem. Lietā nav strīda, ka pieteicēja no 2006.gada 31.maija līdz 2008.gada 19.martam VID bija reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja un reģistrētais saimnieciskās darbības veids bija sava meža apsaimniekošana.

Lietā ir strīds, vai pieteicēja, veicot cirsmu pārdošanas darījumus un nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumus, ir veikusi saimniecisko darbību, no kuras ienākumiem ir maksājams IIN.

[4.2] Tiesa, izvērtējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „b", „c" un „e" apakšpunktus, secināja, ka attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas nav savs īpašums un kas pārdots vairāk nekā 12 mēnešu laikā pēc tā iegādes, kā arī attiecībā uz mežu, kas nav savs īpašums un pārdots vairāk kā 12 (36) mēnešu laikā pēc tā iegādes, likumdevējs nav paredzējis īpašu regulējumu. Tādējādi attiecībā uz šādiem darījumiem ir attiecināms vispārīgais regulējums, proti, saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punktu un 11.panta pirmās daļas prim daļu ienākumi no jebkādas saimnieciskās darbības ir apliekami ar IIN.

Līdz ar to tiesa atzina, ka lietā ir noskaidrojama darījumu ekonomiskā būtība, proti, vai pieteicēja, veicot nekustamo īpašumu pārdošanu un īpašumā esoša augoša meža pārdošanu izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu pārdošanu, ir nodarbojusies ar saimniecisko darbību.

[4.3] Lietā nav strīda, ka nekustamā īpašuma /Nosaukums I/ pārdošana ir uzskatāma par sava īpašuma pārdošanu IIN likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta izpratnē un ienākums no minētā īpašuma pārdošanas nav apliekams ar IIN.

Tāpat lietā nav strīda, ka nekustamais īpašums /Nosaukums F/ (kadastra Nr. /numurs A/) ir pārdots mazāk nekā 12 mēnešus no tā iegādes brīža, līdz ar to saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktu ienākums no šā nekustamā īpašuma pārdošanas ir apliekams ar IIN.

Vienlaikus tiesa atzina, ka nekustamā īpašuma /Nosaukums F/ pārdošana ir vērtējama kopsakarā ar pārējo nekustamo īpašumu atsavināšanu, jo tā norāda uz pieteicējas darbību sistemātiskumu.

[4.4] Lietā nav strīda, ka no 1998.gada līdz 2010.gadam pieteicējai ir reģistrēti 37 nekustamie īpašumi, no kuriem 36

pieteicēja ir iegādājusies, bet 1 mantojusi. Auditējamā periodā pieteicēja ir atsavinājusi 26 nekustamos īpašumus, neieskaitot mantoto īpašumu (skat. audita pārskata tabulu Nr. 3 un Nr.7).

Izvērtējot lietas materiālus, tiesa atzina, ka pieteicējas darbībās, atsavinot 26 zemesgabalus, ir konstatējamas saimnieciskās darbības pazīmes.

[4.5] Lietā nav strīda, ka auditējamā periodā pieteicēja ir pārdevusi SIA /Nosaukums D/ tās īpašumā esošu augošu mežu izciršanai (augošus kokus uz celma), kas atradās pieteicējai piederošajos nekustamajos īpašumos /Nosaukums A/, /Nosaukums B/, ko apliecina pieteicējas vienošanās un pirkšanas – pārdošanas līgumi ar SIA /Nosaukums D/.

Lietā nav strīda, ka nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ pieteicēja iegādājās 2001.gada 15.oktobrī, bet nekustamo īpašumu /Nosaukums B/ – 2000.gada 14.aprīlī (skat. audita pārskata tabulu Nr.3). Tādējādi minēto darījumu rezultātā mežs izciršanai ir pārdots vairāk nekā 12 (36) mēnešu laikā pēc tā iegādes.

Tādējādi tiesa atzina, ka jāpārbauda, vai pieteicējas ienākumi par minētajiem darījumiem ir gūti saimnieciskās darbības ietvaros.

Tiesa atzina, ka arī šajās pieteicējas darbībās ir konstatējamas saimnieciskās darbības pazīmes, proti, pieteicēja augošu koku uz celma atsavināšanu ir veikusi savā vārdā un par atlīdzību, par ko liecina attiecīgie pirkšanas – pārdošanas līgumi. Minēto darījumu rezultātā pieteicēja ir guvusi peļņu, par ko liecina tas, ka minēto augošo koku uz celma pārdošanas vērtība, kā arī nekustamo īpašumu pārdošanas vērtība ir lielāka nekā nekustamā īpašuma pirkšanas vērtība.

Par pieteicējas darbību sistemātiskumu liecina apstāklis, ka pieteicēja 11 mēnešu laikā (no 2007.gada janvāra līdz novembrim) ir noslēgusi trīs līgumus par augoša meža atsavināšanu. Tāpat pieteicēja nav apstrīdējusi audita pārskatā atzīto, ka arī pirms auditējamā perioda, proti, 2003., 2004., 2005.gadā, pieteicēja sistemātiski nodarbojās ar īpašumā esošo cirsmu ciršanas apliecību (tiesību) pārdošanu par atlīdzību un guvusi regulārus ienākumus no cirsmu ciršanas tiesību un kokmateriālu pārdošanas. Tas norāda, ka šīm pieteicējas darbībām nav bijis gadījuma raksturs, tās ir regulāras un atkārtotas.

Turklāt pieteicēja cita starpā arī nekustamos īpašumus /Nosaukums A/ un /Nosaukums B/ ir iegādājusies ar mērķi veikt saimniecisko darbību. Tiesas ieskatā, pieteicējas deklarētā saimnieciskā darbība – meža apsaimniekošana – ietver sevī arī darbības un darījumus, kas saistīti ar koku izciršanu un augoša meža izciršanai atsavināšanu vai kokmateriālu atsavināšanu.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka pieteicējas darījumi ar SIA /Nosaukums D/ ir veikti saimnieciskās darbības ietvaros peļņas gūšanas nolūkā. Secīgi saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punktu un 11.panta pirmo prim daļu ienākumi no augošu koku uz celma pārdošanas ir apliekami ar IIN. Līdz ar to Lēmumu daļā, ar kuru pieteicējai par minētajiem darījumiem papildus ir aprēķināts IIN, tiesa atzina par tiesisku un pamatotu.

[4.6] Pieteicējas pārstāve ir norādījusi, ka VID, atzīstot pieteicējas darbību par saimniecisko darbību, nepamatoti nav ņēmis vērā izdevumus, kas saistīti ar nekustamo īpašumu apsaimniekošanu.

Tiesa, izvērtējot pārsūdzētajā Lēmumā iekļauto pamatojumu un pieteicējas argumentāciju, atzina par pamatotu VID pamatojumu par likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, kurš nosaka, ka, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs. Administratīvā procesa likuma 59.panta ceturtā daļa nosaka, ka pieteicējam kā procesa dalībniekam ir pienākums iesniegt pierādījumus, kas ir viņa rīcībā.

Tiesa konstatēja, ka VID audita pārskata tabulā Nr. 8 un Nr.9 ir devis detalizētu nodokļu aprēķinā vērā ņemto pozīciju uzskaitījumu. Pieteicējai tas darīts zināms, un gadījumā, ja pieteicēja uzskatīja, ka aprēķins ir nepilnīgs, tad viņai bija dota iespēja iesniegt savus pierādījumus.

Tiesa konstatēja, ka pieteicēja audita veikšanas laikā, kā arī iesniedzot apstrīdēšanas iesniegumus iestādē nav norādījusi uz citiem izdevumiem un nav iesniegusi šādus izdevumus apstiprinošus pierādījumus. Līdz ar to VID neradās iespēja vērtēt šādu izdevumu esību un attiecināmību uz pieteicējas veikto saimniecisko darbību, un VID pamatoti veica aprēķinus atbilstoši VID rīcībā esošajai informācijai. Arī tiesā pieteicēja nav paskaidrojusi neko konkrētu par šādiem izdevumiem un iesniegusi šādus izdevumus apliecinošus dokumentus. Līdz ar to tiesa nekonstatēja, ka nepamatoti nebūtu ņemti vērā izdevumi, kas saistīti un bija nepieciešami nekustamo īpašumu apsaimniekošanai.

[4.7] Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka Lēmums daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto IIN par 2007., 2008. un 2009.gadu Ls 58 229,54 apmērā ir tiesisks un pamatots un tā atcelšanai nav pamata.

[4.8] Ievērojot pieteicējai pamatoti noteikto budžetā iemaksājamo nodokļu summu, tiesa atzina, ka pieteicējai par termiņā nesamaksāto IIN par 2007., 2008. un 2009.gadu tiesiski un pamatoti tika aprēķināta soda nauda kopā Ls 29 114,78 (Ls 58 229,54 × 50%).

Tāpat tiesa atzina, ka ar Lēmumu pieteicējai pamatoti uzlikts pienākums samaksāt arī nokavējuma naudu Ls 20 889,45 apmērā par laiku no attiecīgā taksācijas perioda maksāšanas termiņa nākamās dienas līdz 2010.gada 20.septembrim (audita uzsākšanas dienai). Tiesa nekonstatēja kļūdas nokavējuma naudas aprēķinā.

[4.9] Tiesa atzina par nepamatotu pieteicējas apsvērumu, ka, ņemot vērā VID amatpersonu sniegtos skaidrojumus par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta piemērošanu un Senāta atziņas, ka par šādiem darījumiem nevar piemērot soda sankcijas (nokavējuma naudu un soda naudu).

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 27.jūnija spriedumu /D.I./ iesniedza apelācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[5.1] Tiesa, analizējot faktiskos lietas apstākļus, nav ņēmusi vērā, ka nekustamie īpašumi iegādāti desmit gadu periodā un to sākotnējais iegādāšanās iemesls nebija nodoms pārdot īpašumus tālāk, gūstot peļņu. Tiesa nav ņēmusi vērā, ka cirsmu un nekustamo īpašumu iegādes brīdī pieteicēja nebija saimnieciskās darbības veicēja, kā arī atsavināšanas laikā pieteicēja faktiski jau bija sasniegusi pensionēšanās vecumu un vairs nespēja fiziski uzturēt un apsaimniekot visus viņai piederošos īpašumus, tādēļ nevis vēlējās, bet bija spiesta atsavināt īpašumus. Pieteicējas rīcība, iegādājoties nekustamos īpašumus ilgstošā laika periodā, nevar tikt uzskatīta par saimnieciskās darbības pazīmi arī tādēļ, ka īpašumu iegādei nesekoja

sistemātiska pārdošana (peļņas gūšana). Tikai tad, ja īpašumi tiktu sistemātiski gan iegādāti, gan atsavināti, tiesai būtu pamats izdarīt secinājumu par to iegādāšanos ar nolūku gūt peļņu atsavināšanas rezultātā.

[5.2] Tiesa nav vispusīgi izvērtējusi pieteikumā norādītos argumentus.

[5.3] Tiesa ir norādījusi, ka konkrētajā lietā nav pamata atbrīvot pieteicēju no soda naudas un nokavējuma naudas samaksas, jo jau 2007.gadā pieteicējai ir bijusi iespēja uzzināt un pārliecināties par tiesību normu interpretācijas maiņu. Izdarot šādu apgalvojumu, tiesa nav minējusi nevienu pierādījumu attiecībā uz to, konkrēti kur, kad un kādā veidā pieteicējai būtu bijusi šāda iespēja – uzzināt un pārliecināties par jauno tiesību normu interpretāciju.

[6] Par pieteicējas apelācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests iesniedza rakstveida paskaidrojumus, norādot, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota.

[7] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāve apelācijas sūdzību un pieteikumu uzturēja uz rakstveidā noraidītajiem argumentiem.

VID pārstāve pieteicējas apelācijas sūdzību neatzina un lūdza pieteikumu noraidīt.

Motīvu daļa

[8] Uzklausījusi administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu pēc būtības, pārbaudījusi un novērtējusi lietā iesniegtos pierādījumus, izvērtējusi apelācijas sūdzībā minētos argumentus, secina, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams, pirmās instances tiesa ir noskaidrojusi visus būtiskos lietas apstākļus, spriedumā analizējusi pierādījumus un sniegusi tiem pareizu juridisko novērtējumu, tādēļ Administratīvā apgabaltiesa pievienojas pirmās instances spriedumā izteiktajai motivācijai (sk. šī sprieduma [4] punktu) un atkārtoti to nenorāda.

[10] Izvērtējot pieteicējas apelācijas sūdzības argumentus, apgabaltiesa atzīst, ka tie nav pamatoti turpmāk minēto iemeslu dēļ.

[10.1] Pieteicēja nepiekrīt tiesas secinājumam, ka viņa, atsavinot sev piederošos nekustamos īpašumus un augošu mežu uz celma (kokmateriālus), ir to darījusi saimnieciskās darbības ietvaros.

Lietā par pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli Eiropas Savienības Tiesa, atsaucoties uz saimnieciskās darbības jēdziena definīciju pievienotās vērtības nodokļa direktīvā, norādījusi, ka par saimniecisko darbību ir uzskatāma materiāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tās ilglaicīgus ienākumus. Materiāla īpašuma augļu pārdošana, piemēram, kokmateriālu, kuri ir iegūti privātā mežā, pārdošana, ir jāuzskata par šā īpašuma izmantošanu. Tādējādi šāda kokmateriālu pārdošana ir kvalificējama kā saimnieciskā darbība, ja tā veikta nolūkā gūt no tā ilglaicīgus ienākumus. Fakts, ka īpašums ir piemērots tikai saimnieciskai izmantošanai, parasti ir pietiekams, lai tiktu atzīts, ka tā īpašnieks to izmanto savām saimnieciskās darbības vajadzībām un attiecīgi – lai iegūtu no tā ilglaicīgus ienākumus. Turpretī, ja īpašums savu īpašību dēļ var tikt izmantots gan saimnieciskiem, gan privātiem mērķiem, lai noteiktu, vai tas tiek izmantots nolūkā gūt no tā ienākumus, kuriem faktiski ir ilglaicīgs raksturs, būtu jāanalizē visi tā izmantošanas nosacījumi. Viena no metodēm var būt veikt salīdzināšanu starp nosacījumiem, ar kādiem persona faktiski izmanto īpašumu, un nosacījumiem, ar kādiem parasti tiek veikta atbilstoša saimnieciskā darbība. Ja persona sāk aktīvas meža pārvaldīšanas darbības, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs vai pakalpojumu sniedzējs, darbība ir kvalificējama kā saimnieciskā darbība. Vērtējot darbības raksturu, citstarp var tikt ņemti vērā tādi apstākļi kā laika posma, kurā veiktas piegādes, ilgums, klientu daudzums, ienākumu apmērs. Tiesa arī norādījusi, ka īpašuma iegādes sākotnējais mērķis – izmantot to personiskajām vajadzībām – nav šķērslis tam, lai šo īpašumu vēlāk nevarētu izmantot saimnieciskajai darbībai *(sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 19.jūlija sprieduma lietā Nr.C-263/11 30.–32., 34.–36., 38., 39.punktu)*.

Ievērojot to, ka saimnieciskās darbības pazīmes pēc būtības neatšķiras atkarībā no nodokļa veida, minētās atziņas ir piemērojamas arī attiecībā uz iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Apgabaltiesa atzīst, ka konkrētajā gadījumā pirmās instances tiesa, izvērtējot lietā esošos pierādījumus, ir pamatoti secinājusi, ka pieteicēja atsavinot sev piederošos nekustamos īpašumus (kuri nav izmantoti personiskajām vajadzībām) un augošus mežus uz celma, ir veikusi saimniecisko darbību, līdz ar to ienākumi, kas ir iegūti šīs darbības rezultātā, ir apliekami ar IIN.

[10.2] Pieteicēja norāda, ka tiesa ir nepamatoti atzinusi, ka pieteicējai jau 2007.gadā bija jāzina par VID prakses maiņu attiecībā uz darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem. Tāpat pieteicēja uzskata, ka tiesa nav pierādījusi, ka VID par šādu prakses maiņu ir informējis sabiedrību.

Apgabaltiesa konstatē, ka šāds pieteicējas arguments ir ticis izvērtēts iestādes Lēmumā, kurā secināts, ka pieteicējai nebija tiesiskās paļāvības, ka viņas auditējamajā periodā veiktie darījumi netiks aplikti ar IIN, jo pieteicēja nav prasījusi iestādei uzziņu par savām tiesībām.

Kā ir atzinis Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments, 2008.gadā (kad pieteicējai radās pienākums maksāt nodokli par 2007.gadā veiktajiem darījumiem) pastāvēja atšķirīga situācija. Vēlākais 2007.gada otrajā pusē VID jau pietiekami skaidri pauda savu nostāju par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta piemērošanu atbilstoši interpretācijai, ko vēlāk par pareizu atzina Satversmes tiesa *(sk. Augstākās tiesas*

2013.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-290/2013 9.punktu).

Ievērojot minēto, apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējas viedoklim, ka arī pēc 2007.gada iestādes prakse varēja radīt tiesisko paļāvību, ka par nekustamo īpašumu, kas personas īpašumā ir bijuši ilgāk par 12 mēnešiem, atsavināšanas darījumiem nav jāmaksā IIN.

Tā kā pieteicēja ilgstoši nodarbojās ar nekustamo īpašumu darījumiem, nav pamata uzskatīt, ka viņai šīs iestādes prasības nebūtu zināmas, it īpaši jau attiecībā uz darījumiem, kas ir veikti 2008. un 2009.gadā.

[11] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks un nav pamata tā atcelšanai.

Pirmās instances tiesas spriedums ir pamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Noraidīt pieteicējas /D.I./ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 30.marta lēmuma Nr.22.4.7/22715 atcelšanu tā pārsūdzētajā daļā.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētājs *(paraksts)* M.Birzgalis

Tiesneses *(paraksts)* R.Paegle

(paraksts) V.Zommere