Lieta Nr.A420418211
A01350-12/42

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rēzeknē 2012.gada 10.aprīlī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis M.Šļakota,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc pieteicēja *I.O.* pieteikuma ar atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicināto iestādi Valsts ieņēmumu dienestu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2011.gada 4.janvāra lēmuma Nr.22.4.7/222 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – VID) Nodokļu kontroles pārvaldes fizisko personu pirmā audita daļa no 2010.gada 10.maija līdz 28.jūnijam veica *I.O.* (turpmāk arī – pieteicējs) iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2008.gadu. Audita rezultātā ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2010.gada 28.jūnija lēmumu Nr.23.11/822 pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķināts IIN par 2008.gadu Ls 33 839,79, soda nauda Ls 33 839,79 un nokavējuma nauda Ls 6 564,92.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja.

[2] Izskatot apstrīdēšanas iesniegumu, VID ģenerāldirektore ar 2011.gada 4.janvāra lēmumu Nr.22.4.7/222 (turpmāk – Lēmums) atstāja negrozītu 2010.gada 28.jūnija lēmumu Nr.23.11/822.

Lēmuma pamatojumā norādīti šādi argumenti.

[2.1] Pieteicējs saskaņā ar 2006.gada 14. un 15.marta pirkuma līgumiem iegādājās zemesgabalu */adrese/* (turpmāk – zemesgabals).

Pieteicējs un SIA „Leonor Celtniecība" 2006.gada 10.aprīlī noslēdza zemes nomas līgumu, atbilstoši kuram zemesgabals tika iznomāts ēku būvniecībai.

Pieteicējs un SIA „Leonor Celtniecība" 2007.gada 15.jūnijā noslēdza nodoma līgumu, saskaņā ar kuru komercsabiedrība pieteicējam piederošajā īpašumā apņēmās veikt rindu māju celtniecību. Atbilstoši līguma noteikumiem pieteicējs nesaņem peļņu no rindu mājas realizācijas, bet gan tikai piederošās zemes daļas vērtību.

Zemesgabals, uz kura SIA „Leonor Celtniecība" uzbūvēja rindu mājas, tika sadalīts. Rezultātā starp pieteicēju un SIA „Leonor Celtniecība" kā pārdevējiem un 10 fiziskajām personām kā pircējiem 2008.gadā tika noslēgti trīspusēji pirkuma līgumi par nekustamā īpašuma – dzīvokļu īpašuma, kustamas mantas un zemesgabala domājamo daļu pārdošanu. Minētajos pirkuma līgumos noteikts, ka personas iegādājas no pieteicēja konkrētā zemesgabala domājamās daļas par noteiktu maksu, kas ieskatāma SIA „Leonor Celtniecība" norēķinu kontā.

No Rīgas rajona zemesgrāmatu nodaļas iesniegtajiem 10 pirkuma līgumiem izriet, ka pircējiem tika pārdoti SIA „Leonor Celtniecība" uzbūvētās rindu mājās dzīvokļi, kustamā manta un ar dzīvokļiem saistītā pieteicējam piederošā zemesgabala domājamās daļas (kopumā atsavināts viss zemes īpašums).

[2.2] Nekustamā īpašuma pircēji (*D.D., I.H., O.B., T.H.* un *A.P.*) apliecināja, ka zemi nopirka no pieteicēja, kuru darījumos uz ģenerālpilnvaras pamata pārstāvēja SIA „Leonor Celtniecība" un ka norēķinus veica bezskaidrā naudā. Pārējās personas VID uzaicinājumu atstāja bez ievērības.

Visi nekustamā īpašuma pārdošanas darījumi ir atlīdzības darījumi.

VID noteica, ka pieteicējs zemesgabala atsavināšanas rezultātā guvis ienākumus 2008.gadā Ls 273 633,68 apmērā.

[2.3] Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments ir norādījis, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktā vārdi „savs īpašums" interpretējami kā īpašums, ko persona iegādājusies lietošanai personiskām vajadzībām *(sk. 2005.gada 13.septembra spriedumu SKA-217).*

Pieteicējs pierādījuma dokumentus īpašuma izmantošanai personiskajām vajadzībām VID nav iesniedzis.

Atbilstoši 2006.gada 10.aprīļa zemes nomas līguma 4.1.punktam, nekustamais īpašums SIA „Leonor Celtniecība" lietošanā ir nodots jau pirms šā līguma noslēgšanas.

Līdz ar to pieteicējs saimniecisko darbību uzsācis jau uzreiz pēc zemesgabala iegādes un pieteicējam saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28.panta 6.punktu mēneša laikā bija jāreģistrējas VID kā saimnieciskās darbības veicējam.

[2.4] 2007.gada 15.jūnijā ar SIA „Leonor Celtniecība" noslēgtais nodoma līgums un akciju sabiedrības „Latvenergo" 2006.gada 23.marta atbilde uz pieteicēja 2006.gada 15.marta pieteikumu elektrotīkla pieslēgumam dzīvojamo māju rindai */adrese/*, kā arī citi lietā esošie pierādījumi apliecina, ka pieteicējs zemesgabalu nav izmantojis personiskajām vajadzībām un konkrētajā gadījumā nav svarīgi, cik ilgi personai bija nostiprinātas īpašuma tiesības. Zemesgabala sākotnējais iegādes mērķis nebija šī īpašuma izmantošana personiskajām vajadzībām, bet gan iznomāšana rindu māju celtniecībai ar mērķi gūt peļņu.

[2.5] Pieteicējs zemesgabalu iegādājas par Ls 47 532,48, savukārt no tā pārdošanas guva ienākumus Ls 273 633,68. Pastāvot apstāklim, ka pieteicējs iegūto zemesgabalu uzreiz iznomāja SIA „Leonor Celtniecība", kuras mērķis bija celt rindu mājas pārdošanai, lai šo darbību kvalificētu par saimniecisko darbību, nav svarīgs atsavināto īpašumu skaits, bet gan šī īpašuma izmantošanas nolūks un ar to veiktās darbības.

[2.6] Lietas faktiskie apstākļi liecina, ka zemesgabala iznomāšana, 2008.gadā veiktā īpašuma sadalīšana 10 daļās un atsavināšana, saņemot atlīdzību likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^1$daļas un Komerclikuma 1.panta trešās daļas izpratnē ir kvalificējama kā saimnieciskās darbības veikšana un no tās gūtais ienākums ir iekļaujams attiecīgā taksācijas gada ar IIN apliekamajā ienākumā.

[2.7] Pieteicējs 2008.gada ienākumu deklarācijā kā ar IIN neapliekamos ienākumus uzrādīja ienākumus no nekustamā īpašuma atsavināšanas Ls 65 000 apmērā un iesniedza paskaidrojumu, norādot, ka viņš neveic saimniecisko darbību. Pieteicējs nav reģistrējies VID kā saimnieciskās darbības veicējs. Tādējādi VID pieteicēja 2008.gadā no saimnieciskās darbības gūtos ar IIN apliekamus ienākumus noteica uz aprēķina pamata atbilstoši VID rīcībā esošajai informācijai.

[2.8] VID Nodokļu kontroles pārvalde, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta septītās daļas 2.punktam, astotajai daļai, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.pantam un Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – Noteikumi Nr.793) (spēkā līdz 2010.gada 30.jūnijam) 61.punktam, pamatoti konstatēja pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumus Ls 48 672,71 apmērā, kā rezultātā noteica ar IIN apliekamos ienākumus no saimnieciskās darbības Ls 224 960,97 apmērā. Līdz ar to pieteicējam pamatoti aprēķināts papildu nomaksai budžetā IIN Ls 33 839,79.

[2.9] VID 2009.gada 2.aprīlī pieteicējam nosūtīja paziņojumu ar atgādinājumu par reģistrēšanos saimnieciskās darbības veicēja statusā, taču pieteicējs nereģistrējās VID kā saimnieciskās darbības veicējs. Līdz ar to VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas 3.punktā noteikto atbildību un aprēķinājusi soda naudu 100% apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas Ls 33 839,79, kā arī nokavējuma naudu Ls 6 564,92 apmērā atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrajai daļai.

[3] Pieteicējs vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar šādiem argumentiem.

[3.1] Pieteicējs apstrīdēšanas iesniegumu par VID Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas galvenā nodokļu inspektores 2010.gada 28.jūnija lēmumu Nr.23.11/822 iesniedza VID 2010.gada 28.jūlijā. Savukārt VID Lēmumā norāda, ka VID Nodokļu kontroles pārvalde šo iesniegumu nepārsūtīja pēc piekritības VID ģenerāldirektoram. VID izskatīja tikai atkārtoto pieteicēja iesniegumu, kuru saņēma 2010.gada 15.novembrī. Pieteicējs nav saņēmis lēmumu par iesnieguma izskatīšanas termiņa pagarināšanu, kas ir paredzēti Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 64.panta pirmajā daļā un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta ceturtajā daļā. VID ir nokavējis iesnieguma izskatīšanas termiņu un to nav pagarinājis, tādēļ saskaņā ar APL 49.panta ceturto daļu Lēmums ir zaudējis spēku un ir atceļams.

[3.2] Pieteicējs nekustamo īpašumu iegādājās 2006.gada 14.martā un reģistrēja zemesgrāmatā 2006.gada 7.aprīlī. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punktam, 3.panta pirmajai un otrajai daļai, 9.panta pirmās daļas 19.punktam (*likuma redakcija līdz 2007.gada 11.jūnijam*) 2006.gadā iegādātā nekustamā īpašuma atsavināšana 2008.gadā un atsavināšanas rezultātā gūtie ienākumi netiek ietverti gada apliekamajā ienākumā. Līdz ar to nav arī nozīmes darbības sistemātiskumam un atlīdzības raksturam.

Augstākās tiesas Senāts 2010.gada 3.decembra spriedumā lietā Nr.SKA-526/2010 atzinis, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts tulkojams tā, ka arī pārdodot vairākus nekustamos īpašumus, kuri bijuši personas īpašumā ilgāk kā 12 mēnešus, gūtais ienākums nav apliekams ar IIN.

[3.3] Lai fiziskas personas darbību atzītu par saimniecisko darbību likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē, ir jākonstatē, ka tā ir darbība par atlīdzību. Turklāt atlīdzība un peļņa ir dažādi termini.

Saskaņā Noteikumu Nr.793 (*redakcija līdz 2007.gada 28.jūlijam*) 56.punktu nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtie ienākumi ir atbrīvoti no aplikšanas ar nodokli, izņemot gadījumus, kad šādi personiskie īpašumi ir bijuši izmantoti saimnieciskajā darbībā un ņemot vērā 57.punktā noteikto, iepriekšējos taksācijas gados ir veikta īpašuma nolietojuma norakstīšana. Minēto punktu piemēro tad, kad fiziska persona ir reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicējs, bet nekustamo īpašumu neizmanto saimnieciskās darbības veikšanai.

[3.4] Normatīvajos aktos nav noteikts, ka atsavinot nekustamo īpašumu ir jāpierada, ka nekustamais īpašums izmantots personīgajām vajadzībām. Nekustamā īpašuma pārdošana vairākām personām kopīpašumā nav uzskatāma par īpašuma sadalīšanu atsevišķos zemes gabalos, pie tam tas nevar mainīt zemes gabala lietošanas mērķi, kuru nosaka Valsts zemes dienests. Pārskatā norādīts, ka pieteicējam piederēja tikai viens nekustamais īpašums. Tāpēc pieteicēja darbību nevar nosaukt par saimniecisko darbību ar nekustamajiem īpašumiem. Nekustamā īpašuma atsavināšanu vairākām fiziskām personām nevar uzskatīt par patstāvīgu sistemātisku darbību.

[4] Tiesai iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā VID neatzina pieteikumu. Papildus Lēmumā ietvertajam pamatojumam norādīja šādus argumentus.

[4.1] Lai gan 2010.gada 28.jūlija apstrīdēšanas iesniegums netika pārsūtīts izskatīšanai pēc piekritības VID ģenerāldirektorei, tomēr tas nerada Lēmuma prettiesiskumu, jo, izskatot apstrīdēšanas iesniegumu, VID faktiski veica darbības pieteicēja interesēs un atbilstoši tiesiskuma principam atkārtotais iesniegums bija jāizskata pēc būtības. Tiesību normās nav noteikts, ka apstrīdētais administratīvais akts zaudē spēku, ja augstāka amatpersona to neizskata likumā noteiktajā termiņā.

[4.2] Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2010.gada 3.decembra spriedumā lietā Nr.SKA-526/2010 vērtējamie apstākļi attiecas uz 2005. un 2006.gadā tirgotiem nekustamajiem īpašumiem, kurus nodokļu maksātājs ieguva īpašumā dāvinājuma ceļā. Pieteicēja gadījumā nekustamais īpašums tika pirkts un šī nekustamā īpašuma 10 domājamās daļas tirgotas 2008.gadā. Pieteicēja gadījumā atšķirība no lietas Nr.SKA-526/2010 apstākļiem spēkā bija citas normas.

Noteikumu Nr.793 58.punkts nosaka, ka šo noteikumu 56.punktā minēto tiesību normu nepiemēro, ja nodokļa maksātāja saimnieciskā darbība ir nekustamo īpašumu tirdzniecība. VID ieskatā minētais attiecas arī uz viena nekustamā īpašuma domājamo daļu tirdzniecību, jo pretējā gadījumā rastos formāls iemesls un iespēja izvairīties no ienākumu aplikšanas ar nodokli. Minētais atbilst arī likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" ietvertai normai, saskaņā ar kuru par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču tirdzniecību par atlīdzību un kas apstiprina, ka ikviens pirkuma līgums ir vērtējams kā tirdzniecību veidojošs darījums. Līdz ar to, pieteicējam noslēdzot 10 atsevišķus līgumus ar fiziskajām personām par nekustamā īpašuma domājamo daļu pārdošanu, ir konstatējama nekustamo īpašumu tirdzniecība, kas izslēdz regulējumu par neapliekamo ienākumu.

[4.3] VID nepiekrīt, ka konkrētajā gadījumā bija jāpiemēro Noteikumu Nr.793 57.punkts un tādējādi apliekamais ienākums no nekustamā īpašuma daļu atsavināšanas jānosaka kā iepriekšējos gados norakstītais šī nekustamā īpašuma nolietojums. Šis pieteicēja iebildums ir pretrunīgs, jo tādējādi pieteicējs atzīst strīdus nekustamā īpašuma izmantošanu saimnieciskajā darbībā.

[5] Atbilstoši APL 114.pantam tiesa lietu izskatīja bez tiesas sēdes, jo pieteicējs tam ir rakstveidā piekritis (*lietas 1.sējuma 46.lapa*).

Motīvu daļa

[6] Tiesa, izvērtējot lietas apstākļus, secina, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

[7] Atbildētājs ir nokavējis procesuālo termiņu Lēmuma pieņemšanai (*sk. sprieduma 3.1.punktu*), taču Senāts ir norādījis, ka, procesuālo tiesību normu pārkāpums ir jāvērtē atkarībā no tā ietekmes uz galīgo lēmumu, tas ir, jānoskaidro minētā procesuālā pārkāpuma ietekme uz administratīvā akta saturu. Attiecībā uz privātpersonu procesuālais pārkāpums kļūst tiesiski nozīmīgs tikai tad, ja tas ietekmēja vai varēja ietekmēt administratīvā akta saturu (*sk. Senāta sprieduma lietā Nr.SKA-386/2006 7. un 8.punktu*). Tiesas ieskatā, minētais procesuālais pārkāpums konkrētajā gadījumā neietekmē Lēmuma tiesiskumu pēc būtības, proti, tā saturu attiecībā uz pieteicēju.

[8] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (*tiesību nomas apskatītas redakcijā, kas bija spēkā auditējamajā periodā*) 1.panta pirmās daļas 3.punkts noteica, ka IIN ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tas sastāv no nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts, un nodokļa no citiem ienākuma avotiem.

Minētā likuma 11.panta pirmā prim daļa noteica, ka par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību.

Līdz ar to no minētajām tiesību normām izriet vispārējs princips, ka fiziskas personas gūtie ienākumi no jebkādas saimnieciskās darbības ir apliekami *ar IIN*.

Tālāk likumā likumdevējs ir noteicis atsevišķus izņēmumus no šā vispārējā principa, tostarp likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktā, kas noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas.

Interpretējot minētās tiesību normas, Administratīvā apgabaltiesa ir norādījusi, ka no gramatiskā viedokļa ir nepārprotami secināms, ka jēdzieni „savs īpašums" un „nekustamais īpašums" nav identiski. Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" jēdziens „savs īpašums" nav definēts, tā nozīme ir atklāta administratīvo tiesu praksē. Proti, „savs īpašums" šā likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta izpratnē nozīmē īpašumu, ko persona iegādājusies lietošanai personiskajām vajadzībām. Ja īpašums acīmredzot ir iegādāts nevis personiskajai lietošanai, bet gan realizēšanai citām personām, šāda īpašuma pārdošanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē nevar uzskatīt par sava īpašuma pārdošanu (*sk., piemēram, Senāta 2005.gada 13.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-217 17.punktu, Senāta 2005.gada 29.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-383 13.1.punktu*). Nav iemesla minēto interpretāciju neattiecināt arī uz nekustamā īpašuma iegādi un pārdošanu, jo arī nekustamā īpašuma tirdzniecība var būt saimnieciskās darbības veids.

Tādējādi saskaņā ar minēto no IIN samaksas ir atbrīvotas personas, kuras ir atsavinājušas savu īpašumu. Taču likumdevējs ir paredzējis izņēmumu arī no šā nosacījuma, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta c) apakšpunktā (*likuma redakcijā, ievērojot pārejas noteikumu 37.punktā noteikto tiesisko regulējumu, kas bija spēkā līdz 2008.gada 31.decembrim*) nosakot, ka gada apliekamajā ienākumā tomēr tiek ietverti un ar nodokli tiek aplikti ienākumi no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem. Līdz ar to tiesa secina, ka atbrīvojums no IIN nomaksas neattiecas uz savu (nekustamo) īpašumu vai citu nekustamo īpašumu, kas personas īpašumā ir bijis mazāk par 12 mēnešiem. Tātad likumdevējs ir noteicis, ka gadījumā, ja nekustamais īpašums ir atsavināts mazāk kā 12 mēnešus pēc tā iegādes, nav nozīmes apstāklim, vai tas ir bijis savs īpašums, vai nē – pārdodot jebkuru nekustamo īpašumu (arī savu īpašumu) mazāk kā 12 mēnešus pēc tā iegādes, ienākumi ir apliekami ar IIN. Taču tas nenozīmē, ka tādējādi no IIN samaksas ir atbrīvotas personas, kuras ir pārdevušas jebkādu nekustamo īpašumu pēc vairāk kā 12 mēnešiem no tā iegādes brīža. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkts liedz izdarīt šādu secinājumu, jo atbrīvojums attiecas tikai uz savu īpašumu.

Nosakot, ka, pārdodot nekustamo īpašumu mazāk kā 12 mēnešus no tā iegādes brīža, likumdevējs ir atbrīvojis iestādi no pienākuma analizēt, vai pārdodamais nekustamais īpašums ir uzskatāms par savu īpašumu. Kā minēts iepriekš, šajā gadījumā apstāklim, vai konkrētais nekustamais īpašums ir uzskatāms par savu īpašumu, nav nekādas nozīmes.

Ņemot vērā minēto, secināms, ka likumdevējs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktā ir noteicis:

1) ar IIN ir apliekams ienākums no nekustamā īpašuma pārdošanas, ja tas pārdots mazāk kā 12 mēnešu laikā no tā iegādes, neatkarīgi no tā, vai šis īpašums būtu uzskatāms par savu īpašumu;

2) ar IIN nav apliekams ienākums no sava īpašuma pārdošanas, ja tas pārdots vairāk kā 12 mēnešu laikā no tā iegādes.

Līdz ar to attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas nav savs īpašums, likumdevējs nav paredzējis īpašu regulējumu. Tādējādi attiecībā uz jautājumu par to, vai ar IIN ir

apliekams ienākums no nekustamā īpašuma pārdošanas, kas nav uzskatāms par savu īpašumu, ja tas pārdots vairāk kā 12 mēnešus no tā iegādes brīža, ir attiecināms vispārīgais regulējums.

Kā minēts iepriekš, vispārīgo regulējumu par IIN samaksas pienākumu noteic likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punkts un 11.panta pirmā prim daļa, proti, ienākumi no jebkādas saimnieciskās darbības ir apliekami ar IIN (*sk. Administratīvās apgabaltiesas interpretāciju 2012.gada 31.janvāra sprieduma lietā Nr.A42759508 13.punktā*).

[9] Tātad, izlemjot jautājumu par to, vai pieteicēja zemesgabala atsavināšanas rezultātā gūtie ienākumi 2008.gadā veido ar IIN apliekamo objektu, ir jāizvērtē, vai tie ir ienākumi no saimnieciskās darbības.

[10] Lietā nav strīda par VID konstatētajiem darījuma nekustamā īpašuma iegūšanas un pārdošanas apstākļiem (*skat. sprieduma 2.1.punktu*). Cita starp nav strīda par to, ka pieteicējs ar 2006.gada 14. un 15.marta pirkuma līgumiem iegādājās zemesgabalu */adrese/*, noslēdzot 2006.gada 10.aprīļa nomas līgumu minēto zemesgabalu iznomāja ēku būvniecībai nomniekam SIA „Leonor Celtniecība", savukārt 2007.gada 15.jūnijā pieteicējs ar SIA „Leonor Celtniecība" noslēdza nodoma līgumu, saskaņā ar kuru komercsabiedrība pieteicējam piederošajā īpašumā apņēmās veikt rindu māju celtniecību. Pieteicējs 2008.gadā atsavināja zemesgabala, uz kura SIA „Leonor Celtniecība" uzbūvējusi rindu mājas, domājamās daļas 10 fiziskām personām, kopumā atsavinot visu zemesgabalu. Minētos faktus apstiprina lietā iesniegtie dokumenti.

Lietā ir strīds par minēto apstākļu interpretāciju, proti, vai šāda darbība ar nekustamo īpašumu ir atzīstama par saimniecisko darbību un vai no ienākumiem, kas gūti atsavinot šo nekustamo īpašumu (tā domājamās daļas) pieteicējam bija pienākums aprēķināt un nomaksāt IIN.

[11] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmā prim daļa nosaka, ka par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Minētā likuma 11.panta pirmajā daļā noteikts, ka fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība.

Saskaņā ar Komerclikuma 1.panta trešo daļu saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību.

Līdz ar to secināms, ka personas veiktās darbības ir atzīstamas par saimniecisku darbību, ja persona, nolūkā gūt peļņu, patstāvīgi, savā vārdā, sistemātiski veikusi noteiktas darbības (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2008.gada 19.jūnija sprieduma lietā SKA-260/2006 8.punktu*).

Tādējādi secināms, ka saimniecisko darbību raksturo trīs pazīmes: 1) veikto darbību sistemātiskums; 2) darbību veikšana savā vārdā; 3) darbību veikšana nolūkā gūt peļņu.

[12] Izvērtējot pieteicēja vārdā veiktos darījumus, tiesa konstatē, ka tas apstāklis, ka pieteicējs 2006.gada martā nopirka neapbūvētu zemesgabalu, nepilnu mēnesi vēlāk to iznomāja ēku būvniecībai, bet pēc gada (2007.gada jūnijā) vienojās ar būvnieku par peļņas sadali no apbūvēta zemesgabala realizācijas (*lietas 1.sējuma 142.lapa*), norāda, ka pieteicējs nekustamo īpašumu ir iegādājies nevis personiskai lietošanai, bet ar mērķi veikt tam būtiskus uzlabojumus, lai palielinātu tā ekonomisko vērtību un vēlāk to pārdotu. Šāda rīcība liecina par saimnieciskās darbības veikšanu.

Tiesa secina, ka VID pamatoti nonāca pie šāda secinājuma, cita starp, vērtējot arī zemesgabala iegādes vērtību un pārdošanas cenas, kā arī to, ka nekustamie īpašumi

nav iegādāti pieteicēja personīgajām vajadzībām. Līdz ar to, no lietas apstākļiem ir nepārprotami konstatējami tādi saimnieciskās darbības kritēriji kā „darbību veikšana savā vārdā" un „darbību veikšana nolūkā gūt peļņu".

Attiecībā uz trešā kritērija „veikto darbību sistemātiskums" esību tiesa norāda, ka gadījumā, kad nekustamo īpašumu tirdzniecībai ir acīmredzams saimnieciskās darbības raksturs, nozīme ir piešķirama darījumu ekonomiskajai būtībai. Uz to ir norādīts arī Noteikumu Nr.793 (spēkā līdz 2010.gada 30.jūnijam) 54.punktā, kurā bija noteikts, ka, piemērojot likuma 9.panta pirmās daļas 19.punktu, sava īpašuma pārdošanas ienākumus nodala no saimnieciskās darbības ienākumiem – ienākumiem no pārdošanai izgatavotu vai iegādātu izstrādājumu (mantas) pārdošanas, izvērtējot darījumu ekonomisko būtību un veikto darījumu regularitāti un apjomu.

Konkrētajā gadījumā pieteicēja veiktā zemesgabala iegāde, tā nodošana apbūvei (rindu māju izbūvei), zemesgabala sadalīšana vairākās domājamās daļās, potenciālo pircēju sameklēšana izbūvēto dzīvokļu un zemesgabala domājamo daļu iegādei, zemesgabala domājamo daļu atsavināšanas darījumu noslēgšana ar 10 personām, liecina par sistemātiskām darbībām, t.i. tādām darbībām, kas noris pēc noteikta plāna, noteiktā secībā (*skat. jēdziena „sistemātisks" skaidrojumu www.tezaurs.lv*). Minētās sistemātiskās darbības vieno mērķis gūt peļņu. Pretējs secinājums būtu izdarāms, ja zemesgabala iegādei un vēlākai pārdošanai būtu nejaušības vai apstākļu sakritības raksturs. Konkrētajā gadījumā pieteicējs veicis tirdzniecību ar nekustamo īpašumu, kurai nav nejaušības raksturs.

Tādējādi ir pamats atzīt, ka pieteicējs nevis vienkārši pārdevis viņa īpašumā esošos atdalītos nekustamos īpašumus, bet, palielinoties to ekonomiskajai vērtībai, veicis atsavināšanu saimnieciskās darbības ietvaros. Līdz ar to ienākumi no zemesgabala domājamo daļu pārdošanas ir apliekami ar IIN.

VID bija pamats veikt pieteicējam IIN uzrēķinu par veiktajiem darījumiem, tādējādi Lēmums daļā, ar kuru pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķināts IIN par 2008.gada apliekamajiem ienākumiem no nekustamo īpašumu pārdošanas ir pamatots.

[13] Pieteicēja ienākumi no nekustamā īpašuma domājamo daļu pārdošanas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normām ir apliekami ar IIN kā ienākumi no saimnieciskās darbības, tie aprēķināmi kā minētā likuma 11.pantā noteiktie ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība.

Noteikumu Nr.793 61.punkts noteica, ka piemērojot likuma 9.panta pirmās daļas 19.punktu, par nekustamā īpašuma iegādes (pārdošanas) dienu uzskata līguma noslēgšanas dienu (neatkarīgi no tā, kādos termiņos pircējs izdara maksājumus par pirkumu), ja šajos noteikumos nav noteikts citādi.

No minētā secināms, ka gūtie ienākumi no nekustamo īpašumu atsavināšanas veido ar IIN apliekamo ienākumu tajā taksācijas periodā, kad noslēgts pirkuma līgums, neatkarīgi no tā, kādos termiņos veikta samaksa. Tādējādi, konkrētajā gadījumā kā pieteicēja saimnieciskās darbības ieņēmumu saņemšanas faktu pamatojošie dokumenti izmantojami nekustamo īpašumu pārdošanas līgumi, pieteicēja darījumu partneru sniegtā informācija un dokumenti (*skat. audita pārskata 21.-29.lapas, lietas 1.sējuma 32.-36.lapa*). Tiesa konstatē, ka VID pieteicēja ieņēmumus no saimnieciskās darbības (nekustamo īpašumu realizācijas) pamatoti noteicis kā ieņēmumus no nekustamo īpašumu atsavināšanas, līgumos noteiktajā vērtībā. Izvērtējot audita pārskatu tiesa nekonstatē arī kļūdas ar ienākumu gūšanu saistīto izdevumu noteikšanā. Pieteicējs nav izteicis argumentus par VID veikto aprēķinu pareizību.

Tādējādi tiesa atzīst, ka VID pamatoti aprēķināja pieteicējam un papildus nomaksai budžetā noteica IIN par 2008.gadu Ls 33 839,79.

[14] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28.panta 6.punktu maksātāja pienākums ir uzsākot saimniecisko darbību, mēneša laikā reģistrēties VID teritoriālajā iestādē pēc savas dzīvesvietas kā saimnieciskās darbības veicējam.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas 3.punktu (redakcijā, kas ir spēkā no 2009.gada 23.jūnija) ja fiziskā persona, kura veic saimniecisko darbību, nereģistrējoties kā nodokļu maksātājs, 30 dienu laikā pēc tam, kad saņēmusi nodokļu administrācijas paziņojumu ar atgādinājumu par reģistrēšanos saimnieciskās darbības veicēja statusā nereģistrējas kā nodokļu maksātājs un nav iesniegusi nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas par taksācijas periodu, kurā tika veikta saimnieciskā darbība, nodokļu administrācija, veicot nodokļu revīziju (auditu), aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen nodokli, kas aprēķināts no dienas, kad personai bija jāreģistrējas kā nodokļu maksātājam, ar to saistīto nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā un soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas.

VID 2009.gada 2.aprīlī *I.O.* nosūtīja paziņojumu ar atgādinājumu par reģistrēšanos saimnieciskās darbības veicēja statusā (vēstule Nr. 16.4,4/14015), taču pieteicējs nereģistrējās VID kā saimnieciskās darbības veicējs.

Tiesa secina, ka iestāde pamatoti pieteicējam aprēķināja soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas Ls 33 839,79, kā arī nokavējuma naudu Ls 6 564,92 apmērā atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrajai daļai.

Rezolutīvā daļa

Ņemot vērā iepriekš minēto un pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

Noraidīt *I.O.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2011.gada 4.janvāra lēmuma Nr.22.4.7/222 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā divdesmit dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rēzeknes tiesu namā.

Tiesnesis M.Šļakota