NORAKSTS
Lieta Nr. A 42602808
Nr.A01630-10/3

S P R I E D U M S
L a t v i j a s t a u t a s v ā r d ā

Rīgā 2010.gada 25.februārī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese D.Suipe

piedaloties pieteicējai *M.Ž.* un

atbildētāja – Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *E.H.*

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu *M.Ž.* (turpmāk - pieteicēja) pieteikumā par Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) ģenerāldirektora 2008.gada 13.maija lēmuma Nr.19/13552 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) atcelšanu.

A p r a k s t o š ā d a ļ a

[1] 2008.gada 18.jūnijā Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu.

[2] Ar VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 10.audita daļas priekšnieka 2007.gada 21.decembra lēmumu Nr.4.2.10/58 pieteicējai papildus aprēķināti un nomaksai budžetā noteikti Ls 318,71, no tiem valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas Ls 157,39, nokavējuma nauda Ls 82,62 un soda nauda Ls 78,7, kā arī samazināti pieteicējas deklarētie skaidrās naudas uzkrājumi uz 2004.gada 1.janvāri par Ls 87 544,89, uz 2005.gada 1.janvāri par Ls 80079,85.

Pieteicēja nepiekrita pārbaudes rezultātā noteiktajam skaidras naudas uzkrājumu samazinājumam, vienlaikus prasot samazināt soda naudu.

Ar VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora vietas izpildītāja 2008.gada 10.marta lēmumu Nr.1..3/9743 VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 10.audita daļas priekšnieka lēmums atcelts daļā par skaidrās naudas uzkrājumu samazinājumu Ls 2969,62 apmērā uz 2004.gada 1.janvāri un Ls 4892,11 apmērā uz 2005.gada 1.janvāri, bet pārējā daļā atstāts negrozīts. Samazināta soda nauda par Ls 55,09, samazināti 2004.gada uzrādītie zaudējumi no saimnieciskās darbības par Ls 4584,87 un 2005.gada zaudējumi par Ls 2398,53.

Ar pārsūdzēto lēmumu VID ģenerāldirektors VID Rīgas reģionālās iestādes direktora vietas izpildītāja lēmumu daļā par valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas Ls 157,39, nokavējuma nauda Ls 82,62 un soda nauda Ls 78,7, samazinātajiem skaidras naudas uzkrājumiem uz 2004.gada 1.janvāri Ls 84574,97, uz 2005.gada 1.janvāri Ls 75187,74, samazināto soda naudu, kā arī samazinātajiem 2005.gada saimnieciskās darbības zaudējumiem par Ls 2398,53 atstāja negrozītu. Daļā par samazinātajiem 2004.gada saimnieciskās darbības zaudējumiem Ls 4584,87 atcēla, papildus nomaksai valsts budžetā noteica par 2004.gadu iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 5096,51 un nokavējuma naudu Ls 2181,31.

Pārsūdzētajā lēmumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] VID Rīgas reģionālā iestāde no 2007.gada 18.septembra līdz 21.decembrim pieteicējai veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2004. un 2005.gadu saskaņā ar VID Finanšu policijas pārvaldes 2006.gada 16.maija vēstuli.

2007.gada 1.feburārī pieteicēja iesniedza papildu deklarācijas, 2007.gada 10.septembrī un 17.septembrī pieteicēja iesniedza labotas ienākuma deklarācijas par 2003., 2004. un 2005.gadu. Saskaņā ar papildu deklarācijās norādīto pieteicējai uz 2004.gada 1.janvāri bija skaidras naudas uzkrājums Ls 129010,84 apmērā.

[2.2] Saskaņā ar pieteicējas paskaidrojumu minētā summa veidojās no ½ dzīvojamās mājas pārdošanas */adrese/*, dzīvokļa */adrese/*, un saņemtajiem kredītiem un SIA „*/Nosaukums/*" kapitāla daļu pārdošanas.

Izvērtējot minēto, konstatēts, ka 2003.gadā kredīti izsniegti konkrētiem mērķiem. Pieteicējas darba alga 2003.gadā bija Ls 312,68, no saimnieciskās darbības uzrādīti zaudējumi, pieteicēja atmaksāja kredīta saistības Ls 89841,15 apmērā. Memets Nurs apliecināja, ka samaksājis par SIA „*/Nosaukums/*" kapitāla daļām.

Pārbaudot minētās ziņas, netika atzīti pieteicējas ienākumi Ls 40000 apmērā no kapitāla daļu pārdošanas.

Saskaņā ar pieteicējas paskaidrojumu 2003.gadā, pārdodot māju */adrese/*, tika nodzēsts kredīts USD 27850 apmērā un komisija USD 480 apmērā no AS „Nordea banka", atlikums USD 27150 saņemts skaidrā naudā. Pārdodot dzīvokli */adrese/*, dzēsts kredīts USD 22344 apmērā, skaidrā naudā saņemts USD 13156.

Ņemot vērā minēto, pieteicējai noteikts skaidrās naudas atlikums uz 2003.gada 31.decembri USD 81965 jeb Ls 44425,03. Tā kā 2004.gada pieteicējas līdzekļu avots bija Ls 110989,53, bet līdzekļu izlietojums Ls 56177,27, tad 2004.gadā līdzekļu avotu pārsniegums pār līdzekļu izlietojumu Ls 54812,26 atzīts kā 2005.gada līdzekļu avots un noteikts samazinājums par Ls 75187,74.

2005.gadā pieteicējas līdzekļu avoti noteikti Ls 55360,82, līdzekļu izlietojums Ls 34305,02, pieaugums Ls 20955,8 un iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums par 2004. un 2005.gadu neveidojās.

[2.3] Vienlaikus, pārbaudot ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamos ienākumus no saimnieciskās darbības, konstatēts, ka izdevumos nepamatoti iekļauti Ls 4584,87 – soda naudas un starpnieka pakalpojumi par nekustamā īpašuma pārdošanu, kā arī izdevumi par personīgā nekustamā īpašuma apsaimniekošanu. Tādējādi, samazināti pieteicējas deklarētie 2004.gada saimnieciskās darbības zaudējumi.

Savukārt, 2005.gada saimnieciskās darbības ieņēmumi palielināti par Ls 420 un izdevumi samazināti par Ls 1978,52.

[2.4] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 81.panta pirmo daļu, augstāka iestāde skata lietu vēlreiz pēc būtības. Līdz ar to, tiek skatīta pēc būtības iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas pareizība.

Saskaņā ar likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otrās daļas nosacījumiem, ja Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) uzrādītie maksātāja ienākumi vai maksātāja iesniegtajā deklarācijā uzrādītais ienākumu apjoms saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošo informāciju ir mazāks par viņa izdevumu apjomu, Valsts ieņēmumu dienests nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļa summu uz aprēķinu pamata atbilstoši maksātāja īpašuma vērtības pieaugumam un Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajām ziņām par maksātāja darbību (arī maksātāja darījumiem un ieņēmumiem no saimnieciskās darbības).

Izvērtējot lietas materiālus, secināms, ka pamatoti nav atzīta summa, kas iegūta no dzīvokļa */adrese/* un */adrese/* pārdošanas, kā arī ģimenes naudas (nav uzrādīts summas apmērs un ienākumu gūšanas avoti). Tāpat, pamatoti nav atzīts pieteicējas naudas pieņemšanas fakts no Memeta Nuri.

Pieteicēja nav sniegusi pamatotu paskaidrojumu par saņemto kredītlīdzekļu izlietojumu, turklāt, kredīta saņemšana ļauj secināt, ka pieteicējai nebija skaidras naudas uzkrājumu.

Pamatoti iekļauts 2004.gada līdzekļu izlietojumā USD 5000 jeb Ls 3514 par mājas remontu, bet nav samazināti 2005.gada līdzekļu izlietojums, kas nosakāms Ls 30891,02, bet 2005.gada līdzekļu avotu pārsniegums pār izlietojumu nosakāms Ls 24469,8.

[2.5] Komerclikuma 1.panta trešā daļa noteic, ka saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmo daļu fiziskas personas ienākums saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto uzdevumu starpība.

Minētā panta 1.[1]daļa noteic, par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Saimnieciskā darbība ietver arī ar uzņēmuma līguma izpildi saistīto darbību, profesionālo darbību, nekustamā īpašuma apsaimniekošanu, komercaģenta, māklera un individuālā komersanta darbību, kā arī fiziskās personas īpašumā esoša individuālā uzņēmuma (arī zemnieka un zvejnieka saimniecības) darbību.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja pirmstaksācijas periodā ir pārdevusi trīs dzīvokļu, kas ļauj konstatēt sistemātiskumu. Darījumu rezultātā gūta peļņa. Līdz ar to, nav pamata uzskatīt, ka, pārdodot dzīvokli */adrese/*, notikusi personiskā īpašuma pārdošana.

Ministru kabineta 2000.gada 18.oktobra noteikumu Nr.357 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 46.[4]punkts noteic, ka ieņēmumi no tāda pamatlīdzekļa atsavināšanas, kas nav ticis izmantots saimnieciskajā darbībā, netiek uzskatīti kā saimnieciskās darbības ieņēmumi atbilstoši likuma 11.panta otrajai daļai.

Kā izriet no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta otrās daļas, ieņēmumos, kas gūti no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti:

1) ieņēmumi no preču, darbu un pakalpojumu pārdošanas;
2) ieņēmumi no īpašuma un telpu iznomāšanas vai izīrēšanas;
3) summas, kas saņemtas soda naudas veidā;
4) citi saimnieciskās darbības ieņēmumi.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja dzīvokļus */adrese/* un */adrese/* iznomāja un ieņēmumus pieteicēja ir deklarējusi.

Pieteicēja ir noslēgusi nedzīvojamo telpu nomas līgumu ar SIA „Clarus" par dzīvokļa */adrese/* iznomāšanu un saņēma nomas maksu saskaņā ar faktūrrēķiniem. 2004.gada 24.septembrī pieteicēja minēto dzīvokli pārdeva. Tādējādi, minētais dzīvoklis izmantots saimnieciskajā darbībā kā pamatlīdzeklis. Līdz ar to, nepamatoti Ls 70850 nav kvalificēts kā ar nodokli apliekamais ienākums.

Ņemot vērā minēto, pieteicējas 2004.gada saimnieciskās darbības ieņēmumi palielināti par Ls 70850 (attiecīgi samazinot neapliekamos ienākumus). Savukārt, ar taksācijas gada ieņēmumu gūšanu saistītie izdevumi noteikti Ls 42169,74 un apliekamais ienākums nosakāms Ls 20890,03.

[2.6] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta pirmo daļu ar nodokli tiek aplikts iekšzemes nodokļu maksātāja taksācijas periodā apliekamo ienākumu apjoms.

Minētā likuma 7.pants pants noteic, ka maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda laikā iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemot pakalpojumu apjoms.

Tādējādi, ņemot vērā neapliekamo minimumu Ls 252, atvieglojumus par apgādājamiem Ls 252, piemērojot 25% likmi, aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 5096,51.

[2.7] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu administrācija pēc nodokļu revīzijas (audita) nosaka vai precizē nodokļu un informatīvo deklarāciju sastāvdaļās norādāmās summas, apliekamos ienākumus (zaudējumus), nodokļu (nodevu) aprēķinus atbilstoši nodokļu jomu reglamentējošiem normatīvajiem aktiem, uzliek soda naudu triju gadu laikā pēc normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta trešā daļa noteic, ka maksātājs ne vēlāk kā 15 dienu laikā no šajā likumā noteiktās deklarācijas iesniegšanas dienas iemaksā budžetā aprēķinātā nodokļa summu, bet, ja aprēķinātā nodokļa summa pārsniedz 100 latus, maksātājs to var iemaksāt budžetā trīs mēnešu laikā no deklarācijas iesniegšanas dienas, iemaksājot līdz katra deklarācijas iesniegšanas mēnesim sekojošā mēneša 15.datumam trešo daļu no šīs summas.

Minētā panta piektā daļa noteic, ka deklarācija ar tai pievienotajiem dokumentiem, kas apliecina nodokļa iemaksāšanu budžetā, iesniedzama Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālajai iestādei pēc maksātāja dzīvesvietas ne vēlāk kā taksācijas gadam sekojošā gada 1.aprīlī.

Saskaņā ar APL 65.panta pirmo daļu piemērojamās tiesību normas ir obligātās tiesību normas un VID ģenerāldirektoram ir tiesības noteikt lielāku parāda apmēru.

[2.8] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$ panta pirmā daļa noteic, ja maksātājs, pārkāpdams šā likuma prasības, nav aprēķinājis nodokli no visa apliekamā ienākuma, kas atbilstoši šim likumam ir apliekams ar nodokli, izņemot tos ienākumus, no kuriem nodoklis bija jāietur izmaksas vietā darba devējam vai citai personai, viņam ir jāsamaksā iztrūkstošā nodokļa summa, nokavējuma nauda un soda nauda atbilstoši likumā "Par nodokļiem un nodevām" noteiktajam apmēram.

Kā norādīts tiesu praksē, nav pieļaujama nodokļu soda naudas palielināšana.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa noteic, par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda - no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Pieteicējas sūdzības izskatīšanas laikā aprēķināta nokavējuma nauda Ls 2181,31 (0,05%X856 dienasXLs 5096,51 par kavējuma periodu no 2005.gada 15.maija līdz 2007.gada 18.septembrim.

[3] Pieteikumā pieteicēja norāda, ka pārsūdzētais lēmums ir prettiesisks pamatojoties ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

Ar pārsūdzēto lēmumu pasliktināts pieteicējas tiesiskais stāvoklis.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pants noteic, ka nodokļu administrācija pēc nodokļu audita rezultātiem uzliek soda naudu triju gadu laikā pēc maksāšanas termiņa.

Kā izriet no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta, maksāšanas termiņš par iepriekšējo gadu ir 16.aprīlis, tādējādi, maksāšanas termiņš par 2004.gadu beidzās 2008.gada 16.aprīlī, bet lēmums par papildu aprēķināto nodokli pieņemts 2008.gada 13.maijā.

[4] 2008.gada 14.jūlijā Administratīvajā rajona tiesā saņemti atbildētāja paskaidrojumi. Atbildētājs paskaidrojumos norāda, ka pārsūdzētais lēmums ir tiesisks saskaņā ar pārsūdzētajā lēmumā minēto argumentāciju.

[5] Tiesas sēdē pieteicēja uzturēja prasījumu saskaņā ar pieteikumā minēto, papildus norādot, ka .

Atbildētāja pārstāvis prasījumu neatzina saskaņā ar pārsūdzētajā lēmumā minēto.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, izvērtējot lietas materiālus kopumā, atzīst, ka pieteicējas prasījums ir noraidāms.

[7] Izvērtējot lietas materiālus, tiesa konstatē turpmāk minēto.

[7.1] Saskaņā ar pieteicējas iesniegto gada ienākumu deklarāciju uz 2004.gada 1.janvāri pieteicējas skaidras naudas uzkrājums bija Ls 1296505, kā neapliekamais ienākums uzrādīti Ls 122391,65, kas veidojas no kapitāla daļu pirkuma, zemes pārdošanas, automašīnas realizācijas, dzīvokļa pārdošanas, VSAA bērnu pabalsta. Zaudējumi no saimnieciskās darbības – Ls 4836,30 (lietas pielikums 138.-142.lapa).

Saskaņā ar 2005.gada ienākumu deklarāciju pieteicējas bruto ieņēmumi bija Ls 1255,33 (lietas pielikuma 146.lapa). Ieņēmumi no saimnieciskās darbības – Ls 1254,47, zaudējumi – LS 4836,30 (lietas pielikuma 147., 148.lapa). Ieņēmumi no 2004.gada – Ls 113958 (lietas pielikuma 151.lapa), zaudējumi no 2003.gada – LS 13468,61 (lietas pielikuma 153.lapa).

[7.2] 2006.gada 13.septembra paskaidrojumā pieteicēja norāda, ka skaidras naudas uzkrājums uz 2004.gada 1.janvāri veidojas no nekustamā īpašuma pārdošanas 2003.gadā – mājas daļas */adrese/*, dzīvokļa */adrese/*. 2004.gadā pārdots dzīvoklis */adrese/*, nopirkts dzīvoklis */adrese/*, jaunbūve */adrese/*, par ko saņemts kredīts AS „Aizkraukles banka", kas dzēsts refinansēšanas kārtībā AS „Nordea Banka". No AS „Nordea Banka" saņemts aizdevums, kas izlietots kredītiem, dzīvošanai un mājas remontam. Maksāti līzinga maksājumi par automašīnu iegādi un izdarīts ieguldījums SIA „*/Nosaukums/*" kapitāla daļās (lietas pielikums 188.-189.lapa).

[7.3] 2002.gada 28.decembrī pieteicēja iegādājās dzīvokli */adrese/* (lietas pielikuma 97.lapa). 2004.gada 24.septembrī pieteicēja pārdeva dzīvokli */adrese/*, par Ls 70850 (lietas pielikuma 90.lapa).

Saskaņā ar neapdzīvojamo telpu nomas līgumiem dzīvoklis */adrese/*, 2003.gada 1.oktobrī līdz 2005.gada 1.feburārī iznomāts SIA „Clarus" (lietas pielikuma 99.-106.lapa). Pieteicēja no SIA „Clarus" saņēmusi nomas maksu (lietas pielikuma 107.-122.lapa).

[8] Ņemot vērā minēto, tiesa secina, ka lietā ir strīds par to, vai VID pieteicējai pareizi papildus nomaksai valsts budžetā aprēķināja iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 5096,51, nokavējuma naudu Ls 2181,31, kā arī samazināja pieteicējas deklarētos skaidras naudas uzkrājumus uz 2004.gada 1.janvāri un 2005.gada 1.janvāri.

[9] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.panta pirmās daļas 1. un 2.punkts noteic, ka nodokļu administrācijas pienākumi ir nodrošināt, lai šo likumu un citu nodokļu (nodevu) likumus ievēro gan nodokļu maksātāji, gan nodokļu administrācija; kontrolēt nodokļu, nodevu, kā arī citu valsts noteikto maksājumu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmo daļu nodokļu administrācija pēc nodokļu revīzijas (audita) nosaka vai precizē nodokļu un informatīvo deklarāciju sastāvdaļās norādāmās summas, apliekamos ienākumus (zaudējumus), nodokļu (nodevu) aprēķinus atbilstoši nodokļu jomu reglamentējošiem normatīvajiem aktiem, uzliek soda naudu triju gadu laikā pēc normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa.

Kā izriet no APL 81.panta, augstāka iestāde izskata lietu vēlreiz pēc būtības kopumā vai tajā daļā, uz kuru attiecas iesniedzēja iebildumi. Augstāka iestāde ar savu lēmumu var:

1) atstāt administratīvo aktu negrozītu;

2) atcelt administratīvo aktu;

3) atcelt administratīvo aktu kādā daļā;

4) izdot satura ziņā citādu administratīvo aktu;

5) konstatēt, vai administratīvais akts, kurš jau zaudējis spēku (82.pants), ir bijis tiesisks vai prettiesisks.

Lēmums par apstrīdēto administratīvo aktu (administratīvais akts) nedrīkst būt iesniedzēja interesēm nelabvēlīgāks nekā apstrīdētais administratīvais akts, izņemot gadījumu, kad augstāka iestāde konstatē, ka ir pārkāptas obligātās materiālo tiesību normas vai pārkāptas tādas procesuālo tiesību normas, kas aizsargā sabiedrības intereses.

Kā norādīts tiesību teorijā, izskatot apstrīdēšanas iesniegumu pēc būtības, iestāde pārbauda, vai administratīvajā procesā ievērotas procesuālās un materiālās tiesību normas. Attiecībā uz materiālo tiesību normu piemērošanu augstāka iestāde vēlreiz pārbauda, vai piemērota pareizā tiesību norma un vai tā pareizi interpretēta. Gadījumā, ja augstāka iestāde secina, ka, izdodot administratīvo aktu, ir pieļauti būtiski materiālo tiesību normu pārkāpumi, tā var atcelt izdoto administratīvo aktu arī tad, ja šāda administratīvā akta atcelšana radītu būtiskas nelabvēlīgas sekas. Ja augstāka iestāde ir kompetenta izlemt zemākas iestādes vietā, tā var izdot satura ziņā atšķirīgu administratīvo aktu. Ja persona apstrīd administratīvo aktu, tai jāapzinās, ka lēmums var tikt grozīts tai par sliktu. Tādējādi, ja augstāka iestāde konstatē, ka sākotnējais administratīvais akts ir obligātais administratīvais akts, bet zemāka iestāde izdevusi tiesību normai neatbilstošu administratīvo aktu, augstāka iestāde to var atcelt arī apstrīdētājam par sliktu. Augstāka iestādes pienākums ir noformēt savas kompetences ietvaros administratīvo aktu galīgajā variantā, kas ir tiesisks.

No minētā izriet, ka nodokļu jomā pieņemtie VID lēmumi par nodokļu precizēšanu ir obligātie administratīvie akti. Proti, ja VID konstatē nodokļu maksātājam pienākumu maksāt nodokli, bet nodokļu maksātājs šo pienākumu nav veicis, VID pieņem konkrēta satura administratīvo aktu par valsts budžetā maksājamo nodokļu summu. Lēmumu par

nodokļu apmēra precizēšanu var pieņemt triju gadu laikā no nodokļa maksāšanas termiņa iestāšanās. Ja nodokļu maksātājs ir apstrīdējis nodokļu administrācijas lēmumu, viņam jārēķinās, kas apstrīdēšanas stadijā augstāka iestāde var konstatēt materiālo tiesību normu pārkāpumu un pieņemt nelabvēlīgāku lēmumu. Administratīvais process iestādē ir viens process un galīgo noformējumu iegūst ar VID ģenerāldirektora lēmumu.

Konkrētajā lietā VID ģenerāldirektors konstatēja, ka zemāka iestāde nepamatoti nav aprēķinājusi pieteicējai iedzīvotāju ienākuma nodokli. Kā secināts iepriekš, nodokļu aprēķina rezultātā pieņemtais lēmums ir obligātais administratīvais akts – ja nodoklis ir jāmaksā, tiek pieņemts konkrēta satura lēmums.

Ņemot vērā minēto, tiesa secina, ka VID bija tiesības apstrīdēšanas stadijā noteikt papildus iedzīvotāju ienākuma nodokli, jo pieteicējas pienākums ir maksāt nodokļus saskaņā ar normatīvo aktu prasībām.

Tiesas ieskatā nav pamatots pieteicējas apgalvojums, ka nav ievērots triju gadu termiņš no nodokļu maksāšanas pienākuma iestāšanās. Proti, VID ģenerāldirektors pieņēma galīgo lēmumu konkrētajā lietā saskaņā ar audita pārbaudē konstatēto.

Tādējādi, tiesai jāpārbauda, vai VID ģenerāldirektors pārsūdzētajā lēmumā pamatoti konstatēja zemākas iestādes kļūdu obligāti piemērojamo tiesību normu piemērošanā un noteica ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu par 2004.gadu.

[10] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmo daļu fiziskas personas ienākums saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto uzdevumu starpība.

Minētā panta 1.[1]daļa noteic, par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Saimnieciskā darbība ietver arī ar uzņēmuma līguma izpildi saistīto darbību, profesionālo darbību, nekustamā īpašuma apsaimniekošanu, komercaģenta, māklera un individuālā komersanta darbību, kā arī fiziskās personas īpašumā esoša individuālā uzņēmuma (arī zemnieka un zvejnieka saimniecības) darbību.

Ministru kabineta 2000.gada 18.oktobra noteikumu Nr.357 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 46.[4]punkts noteic, ka ieņēmumi no tāda pamatlīdzekļa atsavināšanas, kas nav ticis izmantots saimnieciskajā darbībā, netiek uzskatīti kā saimnieciskās darbības ieņēmumi atbilstoši likuma 11.panta otrajai daļai.

Kā izriet no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta otrās daļas, ieņēmumos, kas gūti no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti ieņēmumi no preču, darbu un pakalpojumu pārdošanas; ieņēmumi no īpašuma un telpu iznomāšanas vai izīrēšanas; citi saimnieciskās darbības ieņēmumi.

Komerclikuma 1.panta trešā daļa noteic, ka saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību.

Tiesību teorijā norādīts, ka saimniecisko darbību raksturo trīs kumulatīvas pazīmes: 1) patstāvība; 2) sistemātiskums; 3) atlīdzība.

"Patstāvīgs" ir tāds, kas ir neatkarīgs un darbojas patstāvīgi, neatkarīgi no ārējās vides un apstākļiem, no saimnieciskās darbības tiek izslēgta tāda darbība par atlīdzību, kas veikta kā darba pienākumu pildīšana, atrodoties darba tiesiskajās attiecībās, kā arī darbība, kas veikta, pārstāvot kādu citu personu (likumiskā vai līgumiskā pārstāvība). Pēc būtības pazīme "patstāvīgs" raksturo nevis pašu darbību, bet gan tā ir attiecināma uz darītāju jeb subjektu, kuram ir jāpiemīt noteiktai tiesiskai, administratīvai un saimnieciskai patstāvībai.

Jēdziens "sistemātiskums" nozīmē vienveidīgas darbības atkārtotību noteiktā laika periodā. Parasti jau otrreiz veikta darbība dod pamatu darbības kvalificēšanai par sistemātisku. Taču ir jāņem vērā tas, vai ir bijis nolūks veikt sistemātisku darbību vai arī šai darbībai bija tikai gadījuma raksturs, kura pamatā ir nejaušība vai apstākļu sakritība. Noteiktos gadījumos kvalifikācijai var palīdzēt papildu kritēriji – cik ilgā laika posmā šīs darbības ir veiktas un kāds ir bijis nolūks (piemēram, vai lietas iegādātas pašpatēriņam vai – lai tās pārdotu tālāk).

Trešā pazīme – "atlīdzība" ir samaksa par padarīto darbu vai sniegto pakalpojumu.

Pastāv jēdzieniska atšķirība starp terminiem komercdarbība, uzņēmējdarbība un saimnieciskā darbība; tie nav sinonīmi. Tomēr pēc būtības saimnieciskā darbība savā praktiskajā izpausmē ir tāda pati kā komercdarbība. Atšķiras tikai šīs darbības veicēji jeb subjekti – komercdarbību saskaņā ar Komerclikumu veic komersants. Saimniecisko darbību var veikt jebkura persona (skat. I.Spūle. Biedrības tiesību ierobežojumi veikt saimniecisko darbību/Jurista vārds, 27.09.2005 36 (391)).

No minētā izriet, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliek fiziskas personas gūtos ienākumus no saimnieciskās darbības. Saimniecisko darbību raksturo trīs pazīmes – saimnieciskās darbības veicējam jābūt saimniecisko patstāvīgam, saimnieciskajai darbībai jābūt sistemātiskai ar atkārtotību, par veikto darbību tiek saņemta atlīdzība. Ieņēmumos, kas gūti no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti ieņēmumi no preču, darbu un pakalpojumu pārdošanas. Ieņēmumi no pamatlīdzekļa atsavināšanas, kas izmantots saimnieciskajā darbībā, tiek uzskatīti kā saimnieciskās darbības ieņēmumi.

Konkrētajā lietā auditā konstatēts, ka pieteicēja pirmstaksācijas periodā atsavināja trīs dzīvokļus, par ko lietā strīda nav (lietas pielikuma 161.lapa). Lietā ir strīds par to, vai minētā pieteicējas darbība uzskatāma par saimniecisko darbību. Proti, vai, atsavinot dzīvokli */adrese/*, pieteicējai veidojās ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekams ienākums.

Izvērtējot lietā esošos materiālus, tiesa secina, ka pieteicēja atsavināja sev piederošus dzīvokļus. Tādējādi, pieteicēja veica minētās darbības patstāvīgi. Trīs dzīvokļu atsavināšana gada laikā tiesas ieskatā nozīmē, ka veidojas atkārtotība – atsavināšanas darbībām nebija gadījuma raksturs un no minētā secināms, ka dzīvokļi iegādāti tālākai pārdošanai. Tādējādi, minētais ļauj konstatēt sistemātiskumu. Dzīvokļi atsavināti peļņas nolūkos.

Ņemot vērā minēto, tiesa secina, ka atbildētāja secinājums, ka dzīvoklis */adrese/*, atsavināts saimnieciskās darbības rezultātā, ir pamatots. Turklāt, minētais dzīvoklis iznomāts, tādējādi, uzskatāms par pamatlīdzekli, kas izmantots saimnieciskajā darbībā.

Tādējādi, tiesa secina, VID pamatoti par dzīvokļa */adrese/*, atsavināšanas summu Ls 70850 samazināja neapliekamos ienākumus un aprēķināja pieteicējai iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2004.gadu.

Ņemot vērā minēto, attiecīgi pamatoti palielināti saimnieciskās darbības ieņēmumi 2004.gadā.

[11] Konkrētajā lietā pieteicēja deklarēja skaidras naudas uzkrājumu uz 2004.gada 1.janvāri Ls 1296505 (skat.[8.1]). Saskaņā ar pieteicējas iesniegtajiem pierādījumiem VID konstatēja pretrunas pieteicējas norādītajā skaidras naudas uzkrājumā.

Ņemot vērā minēto, tiesai jānoskaidro, vai pieteicējas iesniegtie pierādījumi pie papildu deklarācijas pamato tajā uzrādīto uzkrājumu apmēru.

Izvērtējot lietas materiālus, tiesa secina turpmāk minēto.

[11.1] Saskaņā ar pieteicējas norādīto informāciju par skaidrās naudas veidošanās avotiem uz 2004.gada sākumu daļa uzkrājumu veidojušies pieteicējai nopērkot kapitāla daļas SIA „*/Nosaukums/*” Ls 40000 apmērā no *M.N.*.

Pieteicēja iesniedza tiesai 2002.gada 30.maijā izsniegtu darba atļauju *M.N.* uz darba līguma pamata SIA „*/Nosaukums/*” kā valdes loceklim ar derīguma termiņu līdz 2005.gada 8.aprīlim (lietas pirmais sējums, 81.lapa). Tiesā iesniegta izziņa, ka *M.N.* bija pierakstīts */adrese/*, dzīvoklis 3, no 2003.gada 30.aprīļa līdz 2005.gada 8.aprīlim (lietas pirmais sējums, 82.lapa). *M.N.* apliecinājis, ka samaksājis pieteicējai par SIA „*/Nosaukums/*” kapitāla daļām (lietas 84.lapa). *M.N.* reģistrējies kā nodokļu maksātājs VID (lietas pirmais sējums, 85.-87.lapa).

Tiesas sēdē pieteicēja norādīja, ka no 2002.gada līdz 2006.gadam ar *M.N.* bijusi kopdzīve un *M.N.* viņai kopdzīves laikā deva naudu ģimenes uzturēšanai.

Kā konstatēja VID, *M.N.* nav bijis Latvijā 2003.gadā un viņa ienākumi bija Ls 886,59. Izvērtējot pieteicējas iesniegtos dokumentus, tiesa atzīst, ka tie nepierāda naudas

nodošanas faktu no *M.N.*, jo iesniegtie pierādījumi paši par sevi neliecina, ka *M.N.* uzturējies Latvijā un pieteicēja *M.N.* norādītos naudas līdzekļus saņēma.

Tādējādi, tiesa piekrīt VID, ka nav pierādīts fakts, ka pieteicēja guva minēto ienākumu no SIA „*/Nosaukums/*" kapitāla daļu pārdošanas Ls 40000 apmērā. Pieteicējas apgalvojums, ka *M.N.* devis naudu ģimenes vajadzībām, nav apliecināti ar citiem pierādījumiem lietā.

[11.2] Saskaņā ar pieteicējas norādīto informāciju par skaidrās naudas veidošanās avotiem uz 2004.gada sākumu daļa uzkrājumu veidojušies no dzīvokļa pārdošanas */adrese/*, par Ls 5170,9, */adrese/*, Rīgā, */adrese/*, Rīgā, kā arī no ģimenes naudas.

VID konstatēja, ka pieteicēja nav iesniegusi nevienu pierādījumu par minēto līdzekļu izlietojumu, kā arī konkrētu ienākumu gūšanas apmēru.

Tādējādi, tiesa piekrīt VID viedoklim, ka minētie ienākumi nav uzskatāmi par līdzekļu izlietojumiem un līdzekļu avotiem līdz 2004.gada 1.janvārim.

[11.3] Saskaņā ar pieteicējas norādīto informāciju par skaidrās naudas veidošanās avotiem uz 2004.gada sākumu daļa uzkrājumu veidojušies no saņemtajiem aizņēmumiem AS „Aizkraukles banka", AS „Nordea banka", AS „Pirmā banka", SIA „Lateko līzings", SIA „Inserviss Group".

VID konstatēja, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par izsniegto kredītu izlietojumu. Turklāt, VID secināja, ka kredītu saņemšana pati par sevi norāda, ka pieteicējai nevarēja būt skaidras naudas uzkrājumu.

No minētā tiesa secina, ka VID pamatoti konstatēja, ka pieteicējas norādītā informācija nav pierādīta.

[12] Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta trešā punkta (h) apakšpunkts noteic, ka pašnodarbinātais - persona, kura gūst ienākumu kā fiziskā persona, kas reģistrējusies kā saimnieciskajā darbībā gūtā ienākuma nodokļa maksātāja.

Kā izriet no minētā likuma 14.panta otrās daļas, pašnodarbinātā obligāto iemaksu objekts ir brīvi izraudzīti ienākumi no preču ražošanas, darbu izpildes, pakalpojumu sniegšanas, radošās un profesionālās darbības un citi ienākumi no saimnieciskās darbības.

Savukārt, minētā likuma 20.panta sestā daļa noteic, ka pašnodarbinātais aprēķina obligāto iemaksu, reizinot iemaksu objektu ar obligāto iemaksu likmi, kāda noteikta pašnodarbinātajiem. Saskaņā ar 21.panta trešo daļu pašnodarbinātais veic obligātās iemaksas līdz ceturksnim sekojošā mēneša 15.datumam. 23.panta otrā daļa noteic, ka pašnodarbinātajiem, iekšzemes darba ņēmējiem pie darba devēja - ārvalstnieka un ārvalstu darba ņēmējiem pie darba devēja -ārvalstnieka ir pienākums līdz obligāto iemaksu veikšanai noteiktajam termiņam iesniegt Valsts ieņēmumu dienestam ziņojumu par obligāto iemaksu objektu un obligātajām iemaksām Ministru kabineta noteiktajā kārtībā.

Konkrētajā lietā pieteicēja nodarbojās ar sev piederoša nekustamā īpašuma iznomāšanu (skat.[8.3]). Pieteicēja ir iesniegusi ziņojumus par pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas iemaksām pārskata ceturksnī. Auditā konstatēts, ka pieteicējas ienākumi ir pārsnieguši Ministru kabineta noteikumos obligāto iemaksu minimālo apmēru pašnodarbinātajiem – Ls 1320 gadā.

Tādējādi, tiesa secina, ka pieteicējai bija pienākums aprēķināt un iemaksāt pašnodarbinātā valsts obligātās sociālās apdrošināšanas maksājumus par 2004.gadu. Līdz ar to, VID pamatoti aprēķināja pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas.

[13] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta trešo daļu (redakcijā, kura bija spēkā 2005.gadā) maksātājs ne vēlāk kā 15 dienu laikā no šajā likumā noteiktās deklarācijas iesniegšanas dienas iemaksā budžetā aprēķinātā nodokļa summu,

bet, ja aprēķinātā nodokļa summa pārsniedz 100 latus, maksātājs to var iemaksāt budžetā trīs mēnešu laikā no deklarācijas iesniegšanas dienas, iemaksājot līdz katra deklarācijas iesniegšanas mēnesim sekojošā mēneša 15.datumam trešo daļu no šīs summas.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmā daļa noteic, ja maksātājs, pārkāpdams šā likuma prasības, nav aprēķinājis nodokli no visa apliekamā ienākuma, kas atbilstoši šim likumam ir apliekams ar nodokli, izņemot tos ienākumus, no kuriem nodoklis bija jāietur izmaksas vietā darba devējam vai citai personai, viņam ir jāsamaksā iztrūkstošā nodokļa summa, nokavējuma nauda un soda nauda atbilstoši likumā "Par nodokļiem un nodevām" noteiktajam apmēram.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda - no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

No minētā izriet, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas termiņš iestājas trīs mēnešu laikā no deklarācijas iesniegšanas dienas. Par samaksas termiņa kavējumu tiek aprēķināta nokavējuma nauda.

Konkrētajā lietā VID konstatēja, ka sūdzības izskatīšanas laikā kavējuma periods ir no 2005.gada 15.maija līdz 2007.gada 18.septembrim. Proti, pārsūdzētajā lēmumā pamatoti papildu aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis par 2004.gadu Ls 5096,51 (skat.[11]). Pieteicējai nodokļa deklarācija bija jāiesniedz līdz 2005.gada 1.aprīlim. Nodokļa maksāšanas termiņš iestājās 2005.gada 15.maijā. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa audits uzsākts 2007.gada 18.septembrī.

Tādējādi, tiesa secina, ka VID pamatoti noteica kavējuma periodu. Aprēķinot 0,05% par kavētajām 856 dienām no aprēķināta iedzīvotāju ienākuma nodokļa, VID pamatoti noteica pieteicējai kavējuma naudu Ls 2181,31 apmērā.

[14] Ievērojot iepriekš konstatēto, tiesa atzīst, ka pārsūdzētais lēmums ir tiesisks un pieteicējas pieteikums noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, Administratīvā rajona tiesa

n o s p r i e d a

noraidīt *M.Ž.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 13.maija lēmuma Nr.19/13552 atcelšanu.

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

Tiesnese (paraksts) D.Suipe

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas
tiesnese _____ D. Suipe
Rīgā, 2010. gada 25.februārī