Lietas Nr. A420292715
Lietas arhīva Nr. A42-02927-15

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Valmierā, 2015.gada 2.decembrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis G.Ploriņš,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2015.gada 7.augusta lēmuma Nr.22.10/L-31618 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļas vadītāja 2015.gada 3.jūnijā pieņēma lēmumu Nr.8.63-4/7068 (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru nolēma noteikt pieteicējai /pers. A/ budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – IIN) 4320 *euro* un nokavējuma naudu 756 *euro*.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja dienesta ģenerāldirektorei, kura ar 2015.gada 7.augusta lēmumu Nr.22.10/L-31618 (turpmāk – lēmums) atstāja negrozītu sākotnējo lēmumu.

[2] Nepiekrītot arī lēmumam, pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar lūgumu to atcelt, norādot šādus argumentus.

Pieteicēja 2013.gadā nav guvusi ar IIN apliekamos ienākumus, jo īrētajā dzīvoklī /adrese A/, ir veikusi kapitālos ieguldījumus, kā arī saskaņā ar parakstīto vienošanos ir samaksājusi kompensāciju /pers. B/ par tajā veiktajiem remontdarbiem 12 400 USD apmērā. Lai saņemtu kompensāciju, vispirms veidojās izdevumi, kas bija saistīti ar īres tiesību iegūšanu, kompensējot dzīvoklī veiktos remontdarbus 12 400 *USD* apmērā un veicot papildu ieguldījumus īrētajās telpās. Saņemtā kompensācija par īres līguma izbeigšanu un dzīvojamās telpas atbrīvošanu ir uzskatāma par ienākumu no kapitāla aktīvu atsavināšanas, jo sākotnēji īres tiesības nodotas par samaksu (iegādātas), kā arī veikti kapitāla ieguldījumi īrētajā dzīvoklī.

Ieņēmumi no īres tiesību dzēšanas nav uzskatāmi par gūto ienākumu, jo tie ir uzskatāmi vai nu par ieņēmumiem no saimnieciskās darbības vai nu par kapitāla pieaugumu, bet jebkurā gadījumā tie ir saistīti ar izdevumiem, kuri ir jāņem vērā nosakot apliekamo ienākumu, jo pats svarīgākais tomēr ir tiesību normas jēga un būtība. Likumā nav iespējams atrunāt visus iespējamos gadījumus, tāpēc, ja nodokļu maksātājam rodas arī izdevumi, tad nevar tikt uzskatīts, ka nodokļu maksātājs ir guvis ienākumu saņemto ieņēmumu apmērā.

Saņemtā kompensācija par īres tiesību atsavināšanu atbilst likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^{1}$ daļā, kā arī 11.panta $1.^{3}$ daļā noteiktajiem kritērijiem un darījums kvalificējams kā saimnieciskā darbība. Nodokļa ieturēšanas un maksāšanas pienākums konkrētajā gadījumā atbilstoši likumā noteiktajam gulstas uz komersantu, nevis ienākuma saņēmēju. Ņemot vērā, ka darījuma apjoms pārsniedza likumā noteikto kritēriju saimnieciskās darbības noteikšanai un nebija izsniegts dienesta apliecinājums par reģistrēšanos saimnieciskās darbības veicējas statusā, ieturēt un iemaksāt budžetā nodokli bija SIA /Nosaukums A/ pienākums.

[3] Dienests tiesā iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā (*lietas 44.lapa*) norāda, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms, kā arī papildus lēmumā norādītajam paskaidro sekojošo.

Darījuma būtība (vienošanās par dzīvojamās telpas atbrīvošanu) neatbilst saimnieciskās darbības definīcijai, tādēļ konkrētajā gadījumā saņemtās summas apmērs nevar būt par pamatu saimnieciskās darbības reģistrēšanai.

Dienests nepiekrīt pieteicējas norādei, ka viņa ir pārdevusi savas īrnieka tiesības, jo, vērtējot 2013.gada 19.aprīļa vienošanos par dzīvokļa atbrīvošanu, secināms, ka pieteicēja par dzīvokļa atbrīvošanu ir saņēmusi naudas summu kompensācijas veidā. Savukārt kompensācija ir naudas izteiksmē noteikta samaksa, ko pieteicēja saņēma kā gandarījumu par dzīvokļa atbrīvošanu. Dzīvojamās telpas lietošanas tiesības nav uzskatāmas par kapitāla aktīvu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē un tādējādi nav pamata pieteicējai izmaksāto kompensāciju samazināt par dzīvoklī veikto ieguldījumu apmēru. Bez tam, no 2013.gada 19.aprīļa vienošanās par dzīvojamās telpas atbrīvošanu nosacījumiem neizriet, ka kompensācijā būtu iekļauta samaksa par īrētajās telpās veiktajiem ieguldījumiem.

Pieteicēja neveic saimniecisko darbību un kompensācija par īres dzīvokļa atbrīvošanu nav ieņēmumu veids, kas nebūtu apliekams ar IIN likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē, tādēļ pieteicējai par šādu ienākumu saņemšanu ir jāmaksā IIN.

[4] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma $112.^{1}$ panta pirmo un ceturto daļu administratīvās lietas izskatīšana notiek rakstveida procesā bez tiesas sēdes, ja vien par lietas izskatīšanu mutvārdu procesā tiesas sēdē tiesu nav lūdzis pieteicējs, trešā persona vai šā likuma 29.pantā minētais tiesību subjekts.

Izskatāmajā lietā pieteicēja nav lūgusi lietas izskatīšanu mutvārdu procesā tiesas sēdē, līdz ar to lieta izskatīta rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[5] Tiesa, izvērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus kopsakarā ar procesa dalībnieku lietā iesniegtajiem rakstveida paskaidrojumiem, secina, ka pieteikums *ir noraidāms*.

[6] Izskatāmajā lietā nav strīda par to, ka 2001.gada 23.maijā /pers. B/ noslēgusi dzīvokļa (163 m^2 platībā) Nr.11, /adrese A/, īres līgumu uz 20 gadiem (līdz 2021.gada 23.maijam), kas 2001.gada 25.maijā ierakstīts zemesgrāmatā *(lietas 46.lapa)*. Lietā nav strīda par to, ka 2003.gada 3.martā starp minētā dzīvokļa izīrētāju, īrnieci /pers. B/ un pieteicēju noslēgta vienošanās, ka /pers. B/ nodod par samaksu (kompensāciju 12 400 *USD* apmērā par veiktajiem remontdarbiem) pieteicējai īres tiesības uz daļu (57 m^2 platībā) no dzīvokļa Nr.11, /adrese A/ *(lietas 29.lapa)*. Lietā nav strīda par to, ka 2003.gada 31.martā pieteicēja noslēgusi dzīvokļa (aptuveni 60 m^2 platībā) Nr.11^A, /adrese A/ (turpmāk – dzīvoklis), īres līgumu uz 18 gadiem (līdz 2021.gada 31.martam), kas 2004.gada 2.augustā ierakstīts zemesgrāmatā *(lietas 46.lapa)*. Lietā nav strīda arī par to, ka 2013.gada 19.aprīlī starp dzīvokļa īpašnieku un pieteicēju noslēgta vienošanās par dzīvokļa īres tiesību izbeigšanos un tā atbrīvošanu, samaksājot pieteicējai kompensāciju 18 000 *euro* apmērā par radītajām neērtībām sakarā ar īres līguma izbeigšanos un dzīvokļa atbrīvošanu *(lietas 34. – 36.lapa)*, kā arī par to, ka 2013.gada 22.aprīlī un 3.maijā iepriekš minētie 18 000 *euro* pārskaitīti uz pieteicējas kontu bankā *(lietas 55. un 56.lapa)*.

Lietā strīds ir par to, vai pieteicējai šādos faktiskajos apstākļos ir pienākums maksāt IIN no kompensācijas par dzīvokļa īres tiesību pirmstermiņa izbeigšanos un tā atbrīvošanu.

[7] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 7.pants noteic, ka maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda (kalendārā gada) laika iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums. Savukārt minētā likuma 8.panta trešās daļas 21.punkts nosaka, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti citi ienākumi, kas nav minēti šā likuma 9.pantā.

No minētā tiesiskā regulējuma secināms vispārējais nosacījums, ka IIN ir jāmaksā par visiem fiziskās personas ienākumiem. Tomēr likumdevējs šim nosacījumam likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.pantā ir noteicis konkrētus izņēmumus, kad IIN nav jāmaksā. Līdz ar to konkrētajā gadījumā tiesai ir jāvērtē, vai pieteicējas gadījumā ir konstatējams kāds no likumdevēja noteiktajiem izņēmumiem, ievērojot, ka šie izņēmumi pēc savas būtības ir atbrīvojums no nodokļu maksāšanas, kas skar valsts un pašvaldības budžeta, kā arī valsts atbalsta jautājumus. Tādēļ administratīvo tiesu judikatūrā ir nostiprinājusies atziņa, ka atbrīvojumiem no nodokļu maksāšanas ir jābūt skaidri noteiktiem likumā un tie ir interpretējami šauri *(sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 28.marta sprieduma SKA-23/2013 11.punktu)*.

[8] No lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicēja 2003.gada 31.martā dzīvokļa īres līgumu noslēgusi ar /pers. C/, kuras īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu /adrese A/, nostiprinātas zemesgrāmatā 1997.gada 31.janvārī, pamatojoties uz Rīgas pilsētas Zemes komisijas 1996.gada 5.decembra lēmumu Nr.47/45 un Rīgas Ziemeļu rajona Tautas deputātu padomes valdes 1994.gada 27.septembrī izdoto denacionalizācijas apliecību Nr.0159. Savukārt 2013.gada 18.februārī, pamatojoties uz 2013.gada 31.janvāra pirkuma līgumu, īpašuma tiesības uz minēto nekustamo īpašumu nostiprinātas SIA /Nosaukums A/ *(lietas 45.lapa)*.

Ņemot vērā šos faktiskos apstākļus, ir secināms, ka pieteicēja nav dzīvojusi denacionalizētajā namā līdz īpašuma tiesību atjaunošanai likumīgajiem īpašniekiem (viņu mantiniekiem), līdz ar to viņas gadījumā nav konstatējams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 28.punktā noteiktais izņēmums (kompensācija par īres līguma izbeigšanu un dzīvojamo telpu atbrīvošanu denacionalizēta vai likumīgajam īpašniekam atdota nama īrniekam, kurš attiecīgajā namā dzīvojis līdz īpašuma tiesību atjaunošanai likumīgajam īpašniekam (viņa mantiniekam)).

[9] Pieteicēja uzskata, ka viņas 2013.gadā saņemtā kompensācija par dzīvokļa īres tiesību pirmstermiņa izbeigšanos un tā atbrīvošanu ir atzīstama par saimnieciskajā darbībā gūto ienākumu, vai arī par kapitāla aktīva iegūšanas tiesību atsavināšanu. Tātad jebkurā gadījumā, aprēķinot IIN, vērā ņemami arī izdevumi, kas saistīti ar dzīvoklī veiktajiem ieguldījumiem – remontdarbiem 12 400 *USD* apmērā.

Novērtējot šo pieteicējas viedokli, tiesa atzīst to par nepamatotu un noraidāmu turpmāk minēto apsvērumu dēļ.

Pirmkārt, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^1$ daļa noteic, ka par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību.

Tātad ne katra fiziskās personas darbība ir uzskatāma par saimniecisko darbību, bet tikai tāda, kas vērsta uz konkrēta mērķa sasniegšanu, proti, preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Līdz ar to arī pieteicējas minētais un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^3$ daļas 2.punktā noteiktais kritērijs – ieņēmumi no darījuma pārsniedz 14 229 *euro* – nav interpretējams atsevišķi no saimnieciskās darbības jēdziena un tajā ietvertā obligātā nosacījuma – saimnieciskās darbības mērķa, bet tikai un vienīgi kopsakarā ar to. Savukārt dzīvošana īrētā dzīvoklī un kompensācijas par tā atbrīvošanu saņemšana nav uzskatāma par darbību, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību vai pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Tādējādi tiesa par pamatotu atzīst dienesta secinājumu, ka pieteicējas darījums nav kvalificējams kā saimnieciskā darbība.

Otrkārt, saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^9$ panta otrās daļas 4.punktu kapitāla aktīvi šā likuma izpratnē ir nekustamais īpašums (ieskaitot nekustamā īpašuma iegūšanas tiesības). Saskaņā ar minētā panta trešo daļu ienākums no kapitāla aktīvu atsavināšanas ietver arī ienākumus no darījumiem, kas vērsti uz kapitāla aktīva iegūšanas tiesību atsavināšanu. Savukārt likuma „Par dzīvojamās telpas īri" 2.pants noteic, ka dzīvojamās telpas īre ir dzīvojamās telpas lietošanas tiesību nodošana citai personai par maksu. Dzīvojamās telpas lietošanas tiesības citai personai var nodot dzīvojamās telpas īpašnieks, valdītājs, kā arī pašvaldība, ja tā atbilstoši likumam „Par palīdzību dzīvokļa jautājumu risināšanā" uz likumīga pamata ieguvusi attiecīgo dzīvojamo telpu lietojumā.

Tātad dzīvojamās telpas lietošanas tiesības nav uzskatāmas par kapitāla aktīvu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē, līdz ar to arī ienākumi, kas gūti ar šo tiesību izbeigšanos, nav atzīstami par tādiem, kas gūti no kapitāla aktīvu atsavināšanas. Tādējādi tiesa par pamatotu atzīst dienesta secinājumu, ka pieteicējas gadījumā nav pamata samazināt viņai izmaksāto kompensāciju par dzīvoklī veikto ieguldījumu apmēru.

[10] Ņemot vērā sprieduma 6., 7., 8. un 9.punktā minēto, tiesa izskatāmajā lietā nekonstatē nevienu no likumdevēja noteiktajiem izņēmumiem, kas atbrīvotu pieteicēju no pienākuma maksāt IIN par kompensāciju, kuru viņa 2013.gadā saņēmusi sakarā ar dzīvokļa īres tiesību pirmstermiņa izbeigšanos un tā atbrīvošanu.

[11] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta $5.^1$ daļa noteic, ka nodokļu administrācija pieņem lēmumu par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem, kurā veic budžetā maksājamo vai atmaksājamo summu pārrēķinu, nosaka par labu budžetam piedzenamo nodokļa summu (starpību starp maksātāja deklarēto un datu atbilstības izvērtēšanas rezultātā precizēto nodokļu summu) un aprēķina nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā par periodu no deklarētās nodokļa summas maksāšanas termiņa līdz šā lēmuma pieņemšanas dienai. Lēmumā papildus aprēķināto nodokļa summu un nokavējuma naudu nodokļu maksātājs iemaksā budžetā 30 dienu laikā no lēmuma saņemšanas dienas. Ja šajā termiņā nodokļu maksātājs neveic lēmumā norādītos maksājumus, nokavējuma naudas aprēķināšana tiek atjaunota no dienas, kad pieņemts lēmums par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem. Savukārt minētā likuma 29.panta otrā daļa noteic, ka 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.

Ņemot vērā šo tiesisko regulējumu, tiesa secina, ka dienests pamatoti noteicis pieteicējai papildu nomaksai budžetā IIN par 2013.gadu 4320 (24% no 18 000) *euro* un nokavējuma naudu 756 *euro* par periodu no 2014.gada 18.jūnija līdz 2015.gada 2.jūnijam (4320 *euro* × 350 dienas × 0,05%).

[12] Ievērojot visu iepriekš minēto, tiesa dienesta ģenerāldirektores lēmumu atzīst par pamatotu un tiesību normām atbilstošu, bet pieteicējas pieteikumu pilnībā noraida.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246. – 251.pantu, 289. – 291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2015.gada 7.augusta lēmuma Nr.22.10/L-31618 atcelšanu.

Tiesas spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no tā sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Valmieras tiesu namā.

Spriedums sastādīts 2015.gada 2.decembrī.

Tiesnesis G.Ploriņš