NORAKSTS
Lieta Nr.A42602808
AA43-0308-11/10

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2011.gada 29.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja M.Osmane,
tiesneses S.Gintere un V.Zommere,

piedaloties pieteicējai *M.Ž.*, pieteicējas pārstāvim *A.R.*, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvjiem *S.Z.* un *I.L.*,

atklātās tiesas sēdēs izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *M.Ž.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 13.maija lēmuma Nr.19/13552 atcelšanu, sakarā ar *M.Ž.* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 25.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Rīgas reģionālā iestāde no 2007.gada 18.septembra līdz 21.decembrim *M.Ž.* veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2004. un 2005.gadu.

Ar VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 10.audita daļas priekšnieka 2007.gada 21.decembra lēmumu Nr.4.2.10/58 (turpmāk – lēmums par audita rezultātiem) *M.Ž.* papildu nomaksai budžetā noteikti Ls 318,71, no tiem valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (turpmāk – VSAOI) Ls 157,39, nokavējuma nauda Ls 82,62 un soda nauda Ls 78,7, kā arī samazināti *M.Ž.* deklarētie skaidras naudas uzkrājumi uz 2004.gada 1.janvāri par Ls 87544,89, uz 2005.gada 1.janvāri par Ls 80079,85.

Ar VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora vietas izpildītāja 2008.gada 10.marta lēmumu Nr.1.3/9743 (turpmāk – sākotnējais lēmums) lēmums par audita rezultātiem atcelts daļā par skaidras 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.

[2] Ar VID ģenerāldirektora 2008.gada 13.maija lēmumu Nr.19/13552 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums:

1) atstāts negrozīts daļā par papildu nomaksai budžetā noteiktajām VSAOI Ls 157,39, nokavējuma naudu Ls 82,62 un soda naudu 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 Ls 55,09, kā arī samazinātajiem 2005.gada saimnieciskās darbības zaudējumiem par Ls 2398,53;

2) atcelts daļā par samazinātajiem 2004.gada saimnieciskās darbības zaudējumiem Ls 4584,87, papildu nomaksai valsts budžetā par 2004.gadu nosakot iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – IIN) Ls 5096,51 un nokavējuma naudu Ls 2181,31.

Lēmumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] Izvērtējot lietas materiālus, secināts, ka pamatoti nav atzīta summa, kas iegūta no dzīvokļa */adrese/* un */adrese/* pārdošanas, kā arī ģimenes naudas. Tāpat, pamatoti nav atzīts *M.Ž.* naudas pieņemšanas fakts no *M.N. M.Ž.* nav sniegusi pamatotu paskaidrojumu par saņemto kredītlīdzekļu izlietojumu, turklāt kredīta saņemšana ļauj secināt, ka pieteicējai nebija skaidras naudas uzkrājumu.

Tādējādi pamatoti 2004.gada līdzekļu izlietojumā iekļauts USD 5000 jeb Ls 3514 par mājas remontu, bet VID Rīgas reģionālā iestāde nepamatoti par minēto summu nav samazinājusi *M.Ž.* 2005.gada līdzekļu izlietojumu, kas nosakāms Ls 30891,02, bet 2005.gada līdzekļu avotu pārsniegums pār izlietojumu nosakāms Ls 24469,8.

[2.2] No lietas materiāliem izriet, ka *M.Ž.* pirmstaksācijas periodā ir pārdevusi trīs dzīvokļus, kas ļauj konstatēt sistemātiskumu. Darījumu rezultātā gūta peļņa. Tādējādi *M.Ž.* darbībās ir konstatējamas Komerclikuma 1.panta trešajā daļā noteiktās saimnieciskās darbības pamatpazīmes. Minētais ļauj secināt, ka, arī pārdodot dzīvokli */adrese/*, nav notikusi personiskā īpašuma pārdošana.

[2.3] No lietas materiāliem izriet, ka *M.Ž.* dzīvokļus */adrese/* un */adrese/* iznomāja un ieņēmumi ir deklarēti. *M.Ž.* ir noslēgusi nedzīvojamo telpu nomas līgumu ar SIA „*/Nosaukums/*" par dzīvokļa */adrese/* iznomāšanu un saņēmusi nomas maksu saskaņā ar faktūrrēķiniem. 2004.gada 24.septembrī *M.Ž.* 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, *M.Ž.* 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 noteikts Ls 20890,03.

[2.4] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmā daļa, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta trešā un piektā daļa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 65.panta pirmo daļu ir obligātās tiesību normas un VID ģenerāldirektoram ir tiesības noteikt lielāku parāda apmēru.

[3] 2008.gada 18.jūnijā Administratīvajā rajona tiesā saņemts *M.Ž.* pieteikums par Lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīts, ka ar 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 pieņemts 2008.gada 13.maijā.

[4] VID paskaidrojumos norāda, ka Lēmums ir tiesisks saskaņā ar tajā minēto argumentāciju, savukārt pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 25.februāra spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums motivēts šādi.

[5.1] Izvērtējot pieteicējas iesniegto 2004.gada gada ienākumu deklarāciju, 2005.gada ienākumu deklarāciju, pieteicējas 2006.gada 13.septembra paskaidrojumu kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem, kas apliecina pieteicējas darījumus auditā pārbaudāmo periodu laikā, tiesa secināja, ka lietā ir strīds par to, vai VID pieteicējai pareizi papildu nomaksai valsts budžetā aprēķināja IIN 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.

[5.2] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 18.panta pirmās daļas 1. un 2.punktam un 23.panta pirmajai daļai kopsakarā ar APL 81.panta noteikumiem tiesa secināja, 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, ka 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.

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.

[5.3] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta pirmās daļas, $1.^{1}$daļas, otrās daļas, Ministru kabineta 2000.gada 18.oktobra noteikumu Nr.357 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi” $46.^{4}$punkta un Komerclikuma 1.panta trešās daļas regulējuma kopsakarā tiesa secināja, ka ar IIN apliek fiziskas personas gūtos ienākumus no saimnieciskās darbības. Saimniecisko darbību raksturo trīs pazīmes – saimnieciskās darbības veicējam jābūt saimnieciski 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.

Auditā konstatēts, ka pieteicēja pirmstaksācijas periodā atsavināja trīs dzīvokļus, par ko lietā strīda nav. Lietā ir strīds par to, vai minētā pieteicējas darbība uzskatāma par saimniecisko darbību. Proti, vai atsavinot dzīvokli */adrese/*, pieteicējai veidojās ar IIN apliekams ienākums.

Izvērtējot lietā esošos materiālus, tiesa secināja, 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.

Tiesa atzina, ka VID secinājums, ka dzīvoklis */adrese/* atsavināts saimnieciskās darbības rezultātā, ir pamatots. Turklāt minētais dzīvoklis iznomāts, tādējādi uzskatāms par pamatlīdzekli, kas izmantots saimnieciskajā darbībā.

Tiesa secināja, ka VID pamatoti par dzīvokļa */adrese/* atsavināšanas summu Ls 70850 samazināja neapliekamos ienākumus un aprēķināja pieteicējai IIN par 2004.gadu.

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

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

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

Izvērtējusi pieteicējas tiesai iesniegtos dokumentus un tiesas sēdē sniegtos paskaidrojumus, tiesa atzina, ka tie nepierāda naudas nodošanas faktu no *M.N.*, jo iesniegtie pierādījumi paši par sevi neliecina, ka *M.N.* uzturējies Latvijā un ka pieteicēja *M.N.* norādītos naudas līdzekļus saņēma.

Tādējādi tiesa piekrita 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.

[5.4.1] Saskaņā ar pieteicējas norādīto informāciju par skaidras naudas veidošanās avotiem uz 2004.gada sākumu daļa uzkrājumu veidojušies no dzīvokļa pārdošanas */adrese/* par Ls 5170,9, */adrese/*, */adrese/*, 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 piekrita VID viedoklim, ka minētie ienākumi nav uzskatāmi par līdzekļu izlietojumiem un līdzekļu avotiem līdz 2004.gada 1.janvārim.

[5.4.2] Saskaņā ar pieteicējas norādīto informāciju par skaidras 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 secināja, ka VID pamatoti konstatēja, ka pieteicējas norādītā informācija nav pierādīta.

[5.5] Pieteicēja nodarbojās ar sev piederoša nekustamā īpašuma iznomāšanu. Pieteicēja ir iesniegusi ziņojumus par pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas iemaksām pārskata ceturksnī. Tādējādi pieteicēja ir uzskatāma par pašnodarbinātu personu likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta trešā punkta (h) apakšpunkta izpratnē.

Auditā konstatēts, ka pieteicējas ienākumi ir pārsnieguši Ministru kabineta noteikumos obligāto iemaksu minimālo apmēru pašnodarbinātajiem – Ls 1320 gadā. Tiesas ieskatā no likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 20.panta sestās daļas, 21.panta trešās daļas, 23.panta otrās daļas izrietēja pieteicējas pienākums aprēķināt un iemaksāt pašnodarbinātā valsts obligātās sociālās apdrošināšanas maksājumus par 2004.gadu. Līdz ar to VID pamatoti aprēķināja pašnodarbinātā VSAOI.

[5.6] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta trešās daļas, $31.^{3}$panta pirmās daļas, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrās daļas tiesa secināja, ka IIN 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, Lēmumā pamatoti papildu aprēķināts IIN par 2004.gadu Ls 5096,51. Pieteicējai nodokļa deklarācija bija jāiesniedz līdz 2005.gada 1.aprīlim. Nodokļa maksāšanas termiņš iestājās 2005.gada 15.maijā. IIN audits uzsākts 2007.gada 18.septembrī.

Aprēķinot 0,05% par kavētajām 856 dienām no aprēķinātā IIN, VID pamatoti noteica pieteicējai kavējuma naudu Ls 2181,31 apmērā.

[5.7] Ievērojot iepriekš konstatēto, tiesa atzina, ka Lēmums ir tiesisks un pieteicējas pieteikums noraidāms.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 25.februāra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kurā lūdz atcelt Lēmumu, pamatojoties uz turpmākajiem argumentiem.

[6.1] Pieteicēja iesniegumos VID paskaidroja, kāpēc nepiekrita lēmumam par audita rezultātiem un sākotnējam lēmumam, taču neskatoties uz to, tie tika nevis atcelti vai grozīti, bet tika pasliktināts pieteicējas tiesiskais stāvoklis un pieteicējai tika uzrēķinātas vēl lielākas nodokļu summas, pārkāpjot *reformatio in peius* aizlieguma principu. Šis princips nosaka, ka gadījumā, ja par piemēroto administratīvo sodu vai krimināsodu sūdzējusies pati sodītā persona, nav pieļaujams, ka sūdzības izskatītājs ar savu lēmumu vēl vairāk pasliktina sodītās personas stāvokli. Līdz ar to *reformatio in peius* nav pieļaujama arī nodokļu soda naudas pārskatīšanas gadījumā, ja pārskatīšanas process ierosināts uz nodokļu maksātāja iesnieguma pamata. Šādas tēzes nostiprinātas Augstākās tiesas Senāta

Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2006.gada 20.decembra spriedumā Nr.SKA – 543/2006, Nr.SKA – 164/208, SKA – 326/288 u.c.

[6.2] Papildu maksājamie nodokļi pieteicējai tika aprēķināti par tādiem ienākumiem un apstākļiem, par ko viņai netika prasīti paskaidrojumi. Paskaidrojumus pieteicēja sniedza par tiem faktiem, par ko papildu aprēķināti Ls 318,71, bet par papildu aprēķinātajiem Ls 5096,51 paskaidrojumi netika prasīti.

[6.3] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pants nosaka, ka nodokļu administrācija pēc nodokļu revīzijas uzliek naudas sodu triju gadu laikā pēc normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa. Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 19.pantu maksāšanas termiņš par iepriekšējo gadu ir 16.aprīlis, līdz ar to termiņš par 2004.gadu beidzās 2008.gada 16.aprīlī, taču Lēmums pieņemts 2008.gada 13.maijā, proti, pēc likumā noteiktā termiņa.

Tiesa nav paskaidrojusi, kāpēc papildu maksājumi aprēķināti par periodu, kas ilgāks par 3 gadiem.

[7] Paskaidrojumā par apelācijas sūdzību VID norāda, ka piekrīt pirmās instances tiesas izdarītajiem secinājumiem, savukārt pieteicējas apelācijas sūdzību lūdz noraidīt. Papildus norādīts, ka pieteicējai ar Lēmumu tika noteikts papildu nodoklis, nevis papildu soda nauda.

2010.gada 4.februāra tiesas sēdē pieteicēja nesniedza paskaidrojumus par VID papildu aprēķināto Ls 5096,51 cita starpā sakarā ar dzīvokļa */adrese/* atsavināšanu.

Pieteicēja nepamatoti attiecina likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmajā daļā noteikto noilguma termiņu attiecībā uz Lēmumu.

[8] Tiesas sēdēs pieteicēja un pieteicējas pārstāvis apelācijas sūdzību uzturēja, savukārt atbildētāja pārstāvji apelācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[9] Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota un pieteikums ir apmierināms daļā.

[10] Pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikts IIN Ls 5096,51 par ieņēmumiem no dzīvokļa */adrese/* pārdošanas. Šo darījumu VID kvalificējis kā saimniecisko darbību. Lēmumā konstatēts, ka pirmstaksācijas periodā pieteicēja pārdevusi 3 dzīvokļus, 2004.gadā – 1, 2006.gadā – 1 dzīvokli, tātad pieteicējas darbībā var konstatēt sistemātiskumu, kā arī darījumu rezultātā tiek gūta peļņa. Turklāt konkrētajā gadījumā VID uzskatījis, ka pieteicēja ir pārdevusi saimnieciskajā darbībā izmantotu pamatlīdzekli, jo 2003.gada 1.oktobrī viņa ir noslēgusi nedzīvojamo telpu nomas līgumu ar SIA „*/Nosaukums/*" par telpu */adrese/* iznomāšanu, tātad pieteicēja pārdevusi saimnieciskajā darbībā izmantotu pamatlīdzekli.

VID Lēmumu šajā daļā pamatojis ar Komerclikuma 1.panta trešo daļu, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmo daļu, 1.[1]daļu un otro daļu, Ministru kabineta 2000.gada 18.oktobra noteikumu Nr.357 357 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" 46.[4]punktu.

[10.1] Tādējādi VID uzskata, ka pieteicēja ir veikusi ar IIN apliekamas darbības.

Savukārt pieteicēja uzskata, ka dzīvokļa */adrese/* pārdošanas rezultātā iegūto līdzekļu neaplikšana ar IIN izriet no speciālās tiesību normas, proti, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta.

Minētā tiesību norma (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007.gada 12.jūnijam) noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem.

[10.2] Apgabaltiesa turpmāk minēto apsvērumu dēļ atzīst, ka konkrētajā gadījumā piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts un ieņēmumi no dzīvokļa */adrese/* pārdošanas nav apliekami ar IIN.

Atbilstoši Senāta iedibinātajai judikatūrai, 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 iedzīvotāju ienākuma nodokli (*sk. Senāta 2010.gada 3.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-526/2010 17.punktu*).

Senāta 2010.gada 3.decembra spriedumā lietā Nr.SKA-526/2010 ir analizēts tiesību jautājums, vai sistemātiska nekustamo īpašumu, kas ir bijuši personas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, pārdošana ir saimnieciskā darbība un vai ienākums no tās iekļaujams ar IIN apliekamajā ienākumā. Senāts ir 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 iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Senāts ir secinājis, ka viena gada ietvaros atsavināmo nekustamo īpašumu daudzums un sistemātiskums nav noteicošais kritērijs tam, lai gūtais ienākums tiktu aplikts ar nodokli. Personas īpašumā var būt vairāki nekustamie īpašumi, kurus tā ir tiesīga atsavināt, nemaksājot par to iedzīvotāju ienākuma nodokli, ja vien tie atbilst 12 mēnešu kritērijam.

Lietā nav strīda, ka dzīvoklis */adrese/* ir bijis pieteicējas īpašumā vairāk par 12 mēnešiem – iegūts īpašumā 2002.gada 28.decembrī, atsavināts 2004.gada 24.septembrī.

[10.3] Ievērojot iepriekš minēto, neatkarīgi no VID secinājumiem, ka dzīvoklis atsavināts saimnieciskās darbības rezultātā un uzskatāms par saimnieciskās darbības pamatlīdzekli, pieteicējas ienākumi no minētā dzīvokļa pārdošanas atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktam redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007.gada 11.jūnijam, nebija apliekami ar IIN. Tas nozīmē, ka VID nebija pamata arī aprēķināt nokavējuma naudu attiecībā uz pieteicējas darījumu – nekustamā

īpašuma pārdošanu. Līdz ar to apgabaltiesa atzīst, ka Lēmums daļā par IIN un ar to saistīto nokavējuma naudu ir atceļams.

[11] Ar Lēmumu pieteicējai samazināti papildu deklarācijā uzrādītie skaidras naudas uzkrājumi uz 2004.gada 1.janvāri par Ls 87544,59 un uz 2005.gada 1.janvāri par Ls 80079,85, kā arī papildu nomaksai budžetā noteiktas VSAOI Ls 157,39 un soda nauda Ls 78,7.

Pirmās instances tiesa atzina, ka Lēmums šajā daļā ir tiesisks un pamatots.

Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar APL 307.panta ceturto daļu pievienojas Administratīvās rajona tiesas spriedumā ietvertajai motivācijai daļā par pieteicējai samazinātajiem skaidras naudas uzkrājumiem uz 2004.gada 1.janvāri un 2005.gada 1.janvāri (*tās atreferējumu sk. šā sprieduma 5.4.-5.5.punktā*), atzīstot to par pareizu un pilnībā pietiekamu. Saskaņā ar minēto normu, 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.

Papildu deklarācijas iesniegšana, tajā norādot kādas ziņas, tai skaitā par skaidras naudas uzkrājumiem, automātiski nenozīmē, ka šīs ziņas atbilst patiesībai un nav apšaubāmas no VID un tiesas puses. Savukārt personai, norādot papildu deklarācijā skaidras naudas uzkrājumus, ir jāspēj saprātīgi un ticami pamatot un pierādīt to izcelsmi, lai VID varētu izpildīt savas likumā paredzētās tiesības un pienākumus kontrolēt nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību. Šāda nostāja ir apstiprināta arī Senāta judikatūrā (*sk., piemēram, Senāta 2006.gada 13.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-231/2006 11.3.punktu, 2010.gada 19.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-226/2010 10.punktu, 2010.gada 26.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-286/2010 11.punktu*).

Pārbaudot, vai lietā ir pierādījumi, kas apliecina pieteicējas paskaidrojumus par skaidras naudas līdzekļu apjomu un izcelsmi, konkrētajā lietā pirmās instances tiesa pamatoti atzina, ka pierādījumi par naudas līdzekļu izcelsmi to neatzītajā apmērā nav gūti.

Savukārt tā kā pieteicēja 2004.gadā nodarbojās ar sava nekustamā īpašuma iznomāšanu un viņas ienākumi pārsniedza Ministru kabineta noteikto obligāto iemaksu minimālo apmēru pašnodarbinātajiem 2004.gadā – Ls 1320, pieteicējai bija pienākums aprēķināt un veikt VSAOI kā pašnodarbinātai personai. Tā kā pieteicēja nebija aprēķinājusi un veikusi VSAOI kā pašnodarbinātā persona par 2004.gadu, viņai pamatoti atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 3.punkta (h) apakšpunktam, 20.panta sestajai daļai, 21.panta trešajai daļai, 23.panta otrajai daļai, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmajai daļai aprēķinātas VSAOI un soda nauda, kā arī pamatoti atlikusī soda nauda Ls 55,09 saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta otro daļu samazināta pilnā apmērā.

[12] Ar Lēmumu pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikta VSAOI nokavējuma nauda Ls 82,62. Apgabaltiesa turpmāk minēto apsvērumu dēļ atzīst,

ka VSAOI nokavējuma nauda līdz 2006.gada 31.decembrim pieteicējai aprēķināta nepamatoti.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa noteica, ka „par nodokļu un nodevu maksājuma (arī soda naudas) 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" (redakcija, kas bija spēkā līdz 2007.gada 1.janvārim).

Ar 2007.gada 1.janvāri no minētās tiesību normas izslēgti vārdi „arī soda naudas", pievienojot pārejas noteikumiem 90.punktu, taču attiecībā pret nokavējuma naudas aprēķināšanas kārtību likumdevējs izmaiņas nav izdarījis, proti, tā tiek aprēķināta 0,05% apmērā no pamatparāda summas par katru nokavēto dienu.

Izmaiņas ir izdarītas tiesību normā, kas ietver sevī sodošo funkciju, proti, ar 2007.gada 1.janvāri likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta „Atbildība par nodokļu bāzes samazināšanu" pirmā daļa ir papildināta ar nodokļu administrācijas tiesībām veikt nokavējuma naudas aprēķinu, proti, „ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) rezultātā aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu, *nokavējuma naudu* un soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs". Tātad līdz 2007.gada 1.janvārim likumdevējs nebija piešķīris tiesības nodokļu administrācijai veikt nokavējuma naudas aprēķinu un piedziņu par savlaicīgi budžetā neveiktiem maksājumiem, jo tiesību normas saturā līdz minētajam datumam bija iekļautas tiesības piedzīt tikai „samazināto nodokļa summu un soda naudu tās apmērā" (likuma 2002.gada 7.novembra redakcijā).

VID Lēmumā nepamatoti nav veicis tiesību normu interpretāciju, lai privātpersonai saprotamā veidā izskaidrotu, kā ir veikti nokavējuma naudas aprēķini. Lēmumā ir tikai ietverta norāde par to, ka iestāde piemēro spēkā esošās tiesību normas.

Tomēr izskatāmās lietas ietvaros, tās apstākļus vērtējot kopsakarā ar tiesību normu, ir redzams, ka VSAOI nokavējuma naudas aprēķins pieteicējai veikts par 2004., 2005., 2006. un 2007.gadu, proti, arī par termiņu, kad likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmās daļas redakcija vēl neparedzēja nodokļu administrācijai tiesības piedzīt nokavējuma naudu par nodokļu bāzes samazināšanas rezultātā savlaicīgi neveiktiem nodokļu maksājumiem. Apgabaltiesas ieskatā VID nepamatoti ir veicis nokavējuma naudas aprēķinu par 2004., 2005. un 2006.gadu, tādējādi piemērojot normu ar atpakaļejošu spēku.

Līdz ar to pieteikums šajā daļā ir apmierināms un Lēmums atceļams daļā par VSAOI nokavējuma naudas aprēķinu līdz 2006.gada 31.decembrim. Savukārt VID sakarā ar minēto jāveic VSAOI nokavējuma naudas pārrēķins no 2007.gada 1.janvāra, jo tiesai nav pamata šīs darbības veikt iestādes vietā.

[13] Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesas spriedums ir tiesisks un pamatots daļā par pieteicējai samazinātajiem skaidras naudas uzkrājumiem,

papildu nomaksai budžetā noteiktajām VSAOI un VSAOI soda naudu, bet daļā par pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikto IIN un IIN nokavējuma naudu, kā arī VSAOI nokavējuma naudu pirmās instances tiesa nepareizi piemērojusi tiesību normas, līdz ar to šajā daļā spriedums nav pamatots.

[14] Saskaņā ar APL 126.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka atbildētājai, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējai tās samaksāto valsts nodevu 20 latu apmērā.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

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

Atcelt ar tā pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 13.maija lēmumu Nr.19/13552 daļā par *M.Ž.* papildu nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 5096,51 un nokavējuma naudu Ls 2181,31, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu nokavējuma naudas aprēķinu līdz 2006.gada 31.decembrim.

Pārējā daļā pieteikumu noraidīt.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt *M.Ž.* samaksāto valsts nodevu Ls 20 (divdesmit latu) apmērā par pieteikuma un apelācijas sūdzības iesniegšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā 30 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja */paraksts/* M.Osmane

Tiesneses

/paraksts/ S.Gintere

/paraksts/ V.Zommere

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese M.Osmane
Rīgā, 2011.gada 29. novembrī