Lietas Nr.?A420594210
Lietas arhīva Nr.?AA43-0910-14

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2014.gada 23.septembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Dz.Amerika,
tiesneses S.Kanenberga un I.Meldere,

piedaloties pieteicēja pilnvarotajam pārstāvim /pers. B/, kā arī atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Barbarai Sūniņai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 22.februāra lēmuma Nr.22.4.3./8524 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 7.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Nodokļu kontroles pārvalde no 2009.gada 12.augusta līdz 16.novembrim veica /pers. A/ (turpmāk – pieteicējs) iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2006. un 2007.gadu.
Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2009.gada 16.novembra lēmumu Nr.23.11/5 pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķināts IIN par 2006.gadu Ls 27 508,19, soda nauda Ls 13 756,64 un nokavējuma nauda Ls 11 649,72, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais IIN par Ls 5,07.
Nepiekrītot nodokļu aprēķinam, pieteicējs to apstrīdēja VID ģenerāldirektoram.

[2] Ar VID ģenerāldirektora v.i. 2010.gada 22.februāra lēmumu Nr.22.4.3./8524 (turpmāk – Lēmums) apstrīdētais lēmums atstāts negrozīts.
Lēmumā ietverti šādi argumenti.
[2.1] Lietā pastāv strīds, vai pieteicēja gūtie ienākumi no nekustamo īpašumu (/Adrese A/ 3, 5, 7 un 9, /Adrese B/ 4, 6 un 8, /adrese C/) pārdošanas ir kvalificējami kā saimnieciskās darbības ietvaros gūtie ienākumi.
[2.2] Pieteicējs no 1992.gada 29.oktobra līdz 2009.gada 30.martam bija ZS /Nosaukums A/ īpašnieks (2009.gada 30.martā ZS /Nosaukums A/ tika likvidēta), kas nodarbojās ar augļu, riekstu, garšaugu un dzērienu ražošanā izmantojamo augu audzēšanu, pieteicējam gūstot ienākumus no minētās saimnieciskās darbības līdz 2005.gada 31.decembrim. Laika posmā no 2006.gada 1.janvāra līdz 31.decembrim ZS /Nosaukums A/ saimnieciskā darbība tika apturēta, pamatojoties uz pieteicēja 2006.gada 4.janvāra iesniegumu, savukārt 2007.gadā pieteicējs neguva ieņēmumus no saimnieciskās darbības.
[2.3] Pieteicējs 2006. un 2007.gadā atsavināja 9 nekustamos īpašumus, kuri tika atdalīti no nekustamā īpašuma /Nosaukums A/, Ikšķiles l.t., Ikšķiles novadā saskaņā ar detālplānojumu un 2005.gada 16.novembra Ikšķiles novada domes lēmumu, no kuriem 2 nekustamie īpašumi (/Adrese C/ 2 un 3, Ikšķiles l.t., Ikšķiles novadā) tika izmantoti personiskajām vajadzībām, tādējādi atzīti kā pieteicēja personiskā īpašuma pārdošanas darījumi, savukārt 7 nekustamie īpašumi (/Adrese A/ 3, 5, 7 un 9, /Adrese B/ 4, 6 un 8, Jaunikšķilē, Ikšķiles l.t., Ikšķiles novadā) netika izmantoti personiskajām vajadzībām.
Pieteicējs gūtos ienākumus no nekustamo īpašumu pārdošanas nav deklarējis, neuzskatot to par saimniecisko darbību.
[2.4] Atbilstoši Ikšķiles novada domes 2004.gada 24.marta un 2005.gada 16.novembra lēmumiem tika apstiprināta zemes īpašuma /Nosaukums A/ detālplānojuma izstrāde tā sadalīšanai zemes gabalos ar platību ne mazāku 0,15 ha vienģimenes un divģimeņu dzīvojamo māju būvniecības vajadzībām, vienlaikus no jauna izveidotajām zemes vienībām nosakot jauno īpašumu lietošanas mērķi – izmantot 1-2 ģimeņu dzīvojamo māju apbūvei.
No zemes gabala /Nosaukums A/ atdalītie nekustamie īpašumi tika pārdoti trešajām personām /pers. C/, /pers. D/, /pers. E/, /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/, ko apliecina arī auditā iegūtie fakti, bet pieteicēja bērniem pārdotie zemes gabali /Adrese C/ 2 un 3, Ikšķiles l.t., Ikšķiles novadā tika atzīti kā pieteicēja personiskā īpašuma pārdošanas darījumi.
Turklāt pieteicēja pilnvarotās personas 2009.gada 14.septembra paskaidrojumā tiek atzīts fakts, ka nekustamie īpašumi /Adrese B/ 4 un 6, kā arī /Adrese A/ 3, Jaunikšķilē tika pārdoti sakarā ar pieteicēja finanšu grūtībām, kas radās pēc

īpašuma sadales un detālplānojuma izstrādes.
Tādējādi esošie materiāli un pieteicēja pilnvarotās personas paskaidrojumos minētā informācija bez dokumentāriem pierādījumiem neapliecina pieteicēja nolūku izmantot nekustamos īpašumus (/Adrese A/ 3, 5, 7 un 9, /Adrese B/ 4, 6 un 8, Jaunikšķilē) savām vajadzībām, bet gan tos pārdot, gūstot peļņu.
Līdz ar to nodokļu maksātājs nav pierādījis savu apgalvojumu, ka minētie 7 nekustamie īpašumi iegādāti personiskajiem nolūkiem.
Minētais liecina par pieteicēja darbības sistemātiskumu, darījumu ievērojamo apjomu, tās pastāvīgumu, kā arī par to, ka darbības rezultātā ir saņemta atlīdzība un gūta peļņa.
[2.5] Lietā konstatētie fakti liecina, ka nekustamo īpašumu iegādes mērķis ir bijis saistīts ar nekustamā īpašuma tirdzniecību kā regulāru un sistemātisku darbību un saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļu un Komerclikuma 1.panta trešo daļu minētās darbības ir kvalificējamas kā saimnieciskās darbības veikšana.
Tādējādi pieteicēja 2006.gadā gūtie ienākumi no nekustamo īpašumu pārdošanas nav kvalificējami kā ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „a" apakšpunkts), bet gan kā no saimnieciskās darbības (tirdzniecība ar nekustamo īpašumu) gūtais ienākums.
Tāpēc pieteicēja ienākumi no pārbaudāmajā periodā saimnieciskās darbības ietvaros veiktajiem nekustamo īpašumu pārdošanas darījumiem apliekami ar IIN kā ienākums no saimnieciskās darbības, kas aprēķināms kā ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība.
[2.6] Izvērtējot pieteicēja sūdzībā norādīto par nekustamo īpašumu /Adrese B/ 6 un /Adrese A/ 5, Jaunikšķilē pārdošanas vērtību, secināts, ka lietā esošie bankas kontu izraksti liecina par lielāku naudas summu samaksu pieteicējam par minētajiem nekustamajiem īpašumiem, nekā noteikts pirkuma līgumos. Savukārt ne audita, ne apstrīdēšanas laikā netika iesniegti dokumentāri apliecinājumi par trešo personu (/pers. E/ un /pers. G/) atgrieztām aizdevuma summām. Līdz ar to pamatoti noteiktas minēto nekustamo īpašumu pārdošanas vērtības saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju attiecīgi Ls 20 000 un Ls 23 700.
Pieteicējam pamatoti noteikti papildu maksājumi valsts budžetā.

[3] Pieteicējs vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums un tā papildinājumi pamatoti ar turpmākajiem apsvērumiem.
[3.1] Pretēji audita pārskata 12.lapaspusē minētajam apgalvojumam, pieteicējs nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ izmantoja kā savu dzīvesvietu. Turklāt īpašums 1994.gadā izpirkts par sertifikātiem bez mērķa to realizēt citām personām. Tādējādi uz izskatāmo lietu nav attiecināma tā tiesu prakse, uz kuru pamatojies VID.
VID nav pierādījis saimnieciskās darbības veikšanu, nav arī norādījis uz apstākļiem par pieteicēja sniegto paskaidrojumu neatbilstību.
[3.2] VID apgalvojums par saimnieciskās darbības veikšanu nav pamatots ne ar kādiem pierādījumiem. Detālplānojuma izstrāde un realizēšana dabā pati par sevi neliecina par saimnieciskās darbības veikšanu, bet gan par pieteicēja pamatotu vēlmi radīt labākus dzīves apstākļus ģimenei. Pieteicējs sadalījis īpašumu, lai nodrošinātu ar dzīvesvietu vai zemes platību savus bērnus, mazbērnus un citus radus. Pieteicējs pārdevis tik daudz īpašumus tādēļ, lai segtu ar īpašuma sadalīšanu un detālplānojuma izstrādi saistītos izdevumus, nevis gūtu peļņu vai veiktu saimniecisko darbību. Pieteicējs detālplānojuma attīstībai ir ņēmis kredītu.
[3.3] VID nepareizi uzskatījis, ka visa no /pers. E/ saņemtā naudas summa Ls 20 000 apmērā bija samaksa par nekustamā īpašuma iegādi, kura iegādes vērtība ir Ls 10 000. Puse no summas – Ls 10 000 bija iepriekš izsniegtā aizdevuma atmaksa. Tāpat arī /pers. G/, iemaksājot pieteicēja kontā samaksu par nekustamā īpašuma iegādi Ls 10 000 apmērā, vienlaikus ieskaitījusi arī parāda atmaksu Ls 13 700 apmērā. Abos gadījumos parādzīmes pēc parāda atmaksas tikušas iznīcinātas. Turklāt VID nav pamata apšaubīt zemesgrāmatā norādīto nekustamo īpašumu iegādes vērtību, pamatojoties uz apstākli, ka persona nav sniegusi atbildi iestādei.
Citā gadījumā VID ir ņēmis vērā zemesgrāmatā norādīto nekustamā īpašuma pārdošanas summu.
[3.4] Auditā nepamatoti secināts, ka nav pierādīta starp pieteicēju un SIA „Āriņi būvmašīnas" nolīgto darbu – ielu izbūve – izpilde. Par darbu izpildi liecina situācija dabā un apstāklis, ka detālplānojums, tikai kura izpildes gadījumā sadalītos nekustamos īpašumus varēja atsavināt, ir realizēts. Pieņemšanas–nodošanas akts pats par sevi apliecina tikai darbu pieņemšanu un atbilstību kvalitātes prasībām, nevis pamato finanšu līdzekļu saņemšanu par paveikto darbu.
Tādējādi auditā bija jāņem vērā izdevumi Ls 14 515 apmērā par ceļu izbūvi.
[3.5] VID apgalvojis, ka kredītprocentu maksājumu atmaksa nav ņemama vērā pārdoto nekustamo īpašumu kopējās iegādes vērtības aprēķinā, jo iestādes rīcībā nav attiecīgu dokumentu.
Pieteicējs uzskata, ka informācijas neesamība auditā pati par sevi neliecina par tās neesamību vispār un iestādei bija iespējas tādu noskaidrot, ko pieteicējs arī ir lūdzis darīt. Ir pierādīts apstāklis, ka pieteicējam bija piešķirts kredīts.
[3.6] Izdevumi, kas saistīti ar dolomīta šķembām, kas iegādātas no AS „Siguldas būvmeistars", ar izkraušanas vietu /Nosaukums A/, Jaunikšķile, Ogres rajons, auditā bija jāņem vērā un jāattiecina uz maksājumiem, kas saistāmi ar nekustamo īpašumu /Nosaukums A/.
[3.7] Ievērojot minēto, auditā nebija nepieciešams aizpildīt Gada ienākumu deklarācijas pielikumus. Tāpat nav saprotama auditā minētā ar IIN apliekamā summa Ls 110 053,03 apmērā.

[4] Atbildētājs pirmās instances tiesai sniegtajos paskaidrojumos pieteikumu neatzīst un lūdz noraidīt, pamatojoties uz

Lēmuma argumentiem. Pieteicējs nav iesniedzis ticamus pierādījumus, ka septiņi no deviņiem pārdotajiem īpašumiem iegādāti personiskiem nolūkiem, pierādījumus par ielu izbūves darījuma faktisko norisi, kredītsaistībām un kredīta līgumu esamību, kā arī pierādījumus saistībā ar pieteicēja un AS „Siguldas būvmeistars" tiesiskajām attiecībām ceļu būves un uzturēšanas jomā un to izpildi no pieteicēja puses. Tāpat netika iesniegti dokumentāri apliecinājumi par /pers. E/ un /pers. G/ atdotajām aizdevuma summām.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 7.februāra spriedumu pieteikums apmierināts, balstot spriedumu uz šādiem argumentiem.
[5.1] Lietā pastāv strīds par to, vai pieteicēja darbība, veicot 7 zemesgabalu atsavināšanu 2006.gadā, uzskatāma par pieteicēja saimniecisko darbību vai sava īpašuma pārdošanu.
Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2006.gada 31.decembrim*) pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts noteica, ka ar IIN 2006.gadā neaplika ienākumus no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem. Savukārt saskaņā ar 1.panta pirmās daļas 3.punktu IIN ir maksājams arī par ienākumiem no saimnieciskās darbības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts, un no citiem ienākuma avotiem.
Tādējādi, lai pieteicējam tiktu piemērots IIN par darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem 2006.gadā, ir jākonstatē vai nu fakts, ka nekustamais īpašums ir bijis pieteicēja īpašumā mazāk par gadu, vai nu tas, ka pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību, pārdodot nekustamos īpašumus.
Nekustamais īpašums /Nosaukums A/ ir atradies pieteicēja īpašumā ilgāk par vienu gadu.
[5.2] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļas un Komerclikuma 1.panta trešās daļas izriet šādas saimnieciskās darbības pazīmes – pastāvīgums, sistemātiskums un atlīdzības raksturs. Kā izriet no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „a" apakšpunkta, primāri, lai konstatētu, ka īpašums, no kura gūts ienākums, to pārdodot, ir bijis saimnieciskās darbības objekts, jākonstatē, ka tas acīmredzami savulaik ir bijis iegādāts ar nolūku to pārdot.
Izvērtējot nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ iegādes nolūku, tiesai nav radušās šaubas, ka sākotnēji tā iegādes mērķis nav bijis gūt peļņu saimnieciskās darbības rezultātā. Lietā nav konstatējami apstākļi, kas acīmredzami liecinātu, ka jau 1994.gadā minēto nekustamo īpašumu pieteicējs ieguva savā īpašumā ar nolūku pēc 11 gadiem to sadalīt mazākos zemes gabalos un daļu no tiem pārdot, lai gūtu peļņu. Līdz ar to atzīts, ka pieteicējs sākotnēji ir izmantojis nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ savām vajadzībām.
Tas fakts vien, ka pieteicējs ir pasūtījis detālplānojumu zemesgabala sadalīšanai zemes gabalos vieņģimenes un divģimeņu dzīvojamo māju būvniecības vajadzībām, nenozīmē, ka tas ir darīts ar mērķi gūt peļņu no nekustamā īpašuma pārdošanas. Šis fakts ir vērtējams kopsakarā ar pārējiem faktiskajiem apstākļiem. No nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ sadalītajiem 24 apbūves gabaliem 17 apbūves gabali ir palikuši pieteicēja un viņa ģimenes locekļu īpašumā dzīvesvietas nodrošināšanai, kas sastāda vairāk par 3 ha zemes kopplatības.
Ievērojot minēto, tiesai nav bijis pamata uzskatīt par pierādītu vienu no saimnieciskās darbības kritērijiem – sākotnējo pieteicēja mērķi (nolūku) gūt peļņu.
[5.3] Pieteicēja īpašumā bija tikai viens zemesgabals /Nosaukums A/, ko pieteicējs sadalīja un uzlaboja, savukārt finansiālu apsvērumu vadīts, lai atgūtu īpašumā ieguldītos līdzekļus, daļu no īpašuma pārdeva trešajām personām, nevis notika daudzu nekustamo īpašumu iegāde un tālāka to pārdošana.
Tiesas ieskatā vienai personai piederošu vairāku īpašumu pārdošana viena gada (taksācijas perioda) laikā pati par sevi automātiski neliecina par personas saimniecisko darbību. Nepieciešams vēl konstatēt arī citus apstākļus, darbības, kas vērstas uz konkrēto saimniecisko darbību, piemēram, vairāku īpašumu iegādi un tālākpārdošanu viena gada (taksācijas perioda) laikā, ņemot vērā, ka IIN aprēķina par ienākumu, kas gūts no saimnieciskās darbības konkrētā taksācijas gada laikā. Pieteicēja darbībās nav saskatāma atkārtotība un regularitāte. Tiesa uzskatījusi, ka pieteicēja darbības, 11 gadus pēc nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ iegūšanas to sadalot 24 zemesgabalos un 7 no tiem pārdodot trešajām personām, atbilst gadījuma raksturam, nevis sistemātiskai nekustamo īpašumu pirkšanai un pārdošanai, jo tikpat labi pieteicējs varēja pārdot šos 7 atdalītos zemes gabalus vienai personai.
Minētie apstākļi neliecina par pieteicēja sistemātisku saimniecisko darbību nekustamo īpašumu tirdzniecībā. Tādējādi pieteicēja darbībās nav konstatējama viena no saimnieciskās darbības pazīmēm – sistemātiskums, un pieteicēja veiktās darbības tiesas ieskatā nevar tikt uzskatītas par saimniecisko darbību.
[5.4] Pieteicējs papildu labumu no zemes gabala /Nosaukums A/ pārdošanas ir guvis tikai pēc tam, kad veselības stāvokļa pasliktināšanās dēļ ZS /Nosaukums A/ saimnieciskā darbība tika praktiski apturēta.
Tiesa arī vērtējusi to apstākli, ka minētais zemes gabals tika iegūts 1994.gadā, bet pārdots tikai 2006.gadā, proti, ievērojamu laiku pēc tā iegūšanas, kas arī neliecina par sākotnējo mērķi gūt peļņu no nekustamā īpašuma pārdošanas, proti, nav apstiprinājies laika kritērijs, kas liecinātu par regulāru saimniecisko darbību.
[5.5] Ņemot vērā minēto, tiesa atzinusi, ka pieteicēja no nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ atdalīto zemes gabalu pārdošanas darbības neatbilst nekustamo īpašumu tirdzniecības kā saimnieciskās darbības sistemātiskuma pazīmei. Tiesas ieskatā konstatējams minēto pārdošanas darbību vienreizējais – gadījuma raksturs, jo faktiski tiek pārdots sākotnēji iegādātais viens nekustamais īpašums, turklāt tikai daļa no tā.
Šajā sakarā arī nav konstatējams peļņas gūšanas nolūks, kas ir viena no saimnieciskās darbības pamatpazīmēm, bet tikai vēlme savu īpašumu atsavināt par iespējami augstāku cenu. Tiesas ieskatā tas vien, ka persona vēlas paaugstināt sava

īpašuma, kuru pilnībā vai kādu tā daļu, iespējams, nākotnē atsavinās, vērtību, nav uzskatāms par darbību saimnieciskās darbības ietvaros, ja par to tieši neliecina citi pierādījumi.
Līdz ar to konkrētajā gadījumā ir piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkts, un no zemesgabala /Nosaukums A/ pārdošanas gūtais ienākums nav apliekams ar IIN.
Lēmums nav tiesisks un ir atceļams.

[6] Atbildētājs par tiesas spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, tajā ietverot turpmākos argumentus sprieduma nepareizībai.
[6.1] Tiesa nav vispusīgi izvērtējusi pieteicēja sniegtos paskaidrojumus kopsakarā ar lietas apstākļiem un savus izdarītos secinājumus nav pamatojusi ar konkrētiem faktiskiem apstākļiem. Objektīvās izmeklēšanas ietvaros nepietiek tikai ar apstākļu noskaidrošanu un pierādījumu savākšanu, nepieciešama arī vispusīga savākto pierādījumu pārbaude un novērtēšana.
Pieteicējs vēlējies sadalīt īpašumu, lai mantojuma vai dāvinājuma ceļā nodrošinātu ar dzīvesvietu vai zemes platību savus radus, taču divi īpašumi tika pārdoti pieteicēja meitai un dēlam. Tādējādi pieteicēja nodoms attiecībā uz nekustamā īpašuma izmantošanu ir tiešā pretrunā faktiski veiktajām darbībām.
Tiesas atzītais, ka pieteicējs īpašumu sākotnēji izmantojis savām vajadzībām, pretēji Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 161.panta pirmajai daļai apliecināts vienīgi ar pieteicēja vispārīgiem paskaidrojumiem. Apstāklis, ka tiesa nekonstatē nekustamo īpašumu iegādes brīdī pieteicēja sākotnējo nodomu īpašumus pārdot, nepierāda, ka pieteicējs nekustamos īpašumus faktiski izmantojis savām vajadzībām.
[6.2] Pieteicēja veikto darījumu skaits un samaksa liecina par darījumu sistemātiskumu. Vienlaikus konstatējama arī darījumu slēgšana savā vārdā un to atlīdzības raksturs.
[6.3] Tiesa atstāja bez ievērības apstākli, ka ar nekustamā īpašuma sadali saistītie izdevumi ir provizoriski paredzami un plānojami. Tādējādi nav piešķirama augsta ticamība pieteicēja skaidrojumam, ka zemes gabalu atsavināšana bija nepieciešama, lai segtu ar īpašuma sadali saistītos izdevumus, tādējādi atsakoties no sākotnējā nodoma to vēlāk dāvināt vai atstāt mantojumā un nekustamo īpašumu atsavinot trešajām personām. Šāda rīcība nav loģiska.
Turklāt pieteicējam ir trīs bērni, tādējādi maz ticams, ka viņa bērnus, mazbērnus un citus radiniekus bija steidzami nepieciešams nodrošināt ar 14 nekustamajiem īpašumiem.
Tiesa atstājusi bez vērtējuma pieteicēja nodomu nekustamos īpašumus uzdāvināt vai atstāt mantojumā.
[6.4] Atsaucoties uz Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmumā par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 9.1., 9.3. un 9.5.punktā paustajām atziņām, VID uzskata, ka, pretēji tiesas norādītajam, izšķirošs nav apstāklis, kādā veidā nekustamais īpašums ir kļuvis par nodokļu maksātāja īpašumu vai ar kādu nolūku nodokļu maksātājs ir iegādājies īpašumus, bet gan ir vērtējams konkrēto atsavināšanas darījumu kopējais raksturs.
Iegūstot ziņas no nodokļu maksātāja, VID izvērtē nodokļu maksātāja audita pārbaudē iesniegtos dokumentus un paskaidrojumus kontekstā ar visiem audita lietas materiāliem. Ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, tas nodrošina ticamus pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu.

[7] Apelācijas instances tiesas sēdē atbildētāja pārstāve uzturēja apelācijas sūdzību, balstoties uz Lēmumā, paskaidrojumos un apelācijas sūdzībā norādītajiem argumentiem, bet pieteikumu lūdza noraidīt.
Pieteicēja pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina un pieteikumu uzturēja, balstoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[8] Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un novērtējusi pierādījumus lietā, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka apelācijas sūdzība ir pamatota, bet pieteikums ir apmierināms daļā.
[9] Lietā ir noskaidrojams, vai pieteicējs, 2006.gadā atsavinot 7 atsevišķus zemes gabalus, kas atdalīti no nekustamā īpašuma /Nosaukums A/, ir veicis saimniecisko darbību, proti, vai uz pieteicēja darījumiem ar nekustamo īpašumu ir attiecināma likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{1}daļa, kas noteic, ka par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, vai tomēr pieteicējs var pretendēt uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta, kas noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no *sava īpašuma* pārdošanas, piemērošanu.
Tas, kura no normām – vai tā, kas attiecās uz saimniecisko darbību, vai arī tā, kas regulē sava īpašuma pārdošanu, – piemērojama konkrētajā gadījumā, ir atkarīgs no lietas faktiskajiem apstākļiem.

[10] Lai piemērotu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{1}daļu, ir jānoskaidro jēdziena „saimnieciskā darbība" saturs, kas var tikt noskaidrots, ņemot vērā gan pašu normu, kur ir norāde uz saimnieciskās darbības veidu un uz to, ka šī darbība tiek veikta par atlīdzību, gan Komerclikuma 1.panta trešo daļu, kas skaidri definē saimnieciskās darbības kritērijus – sistemātiskumu, patstāvīgumu un peļņas gūšanas nolūku.
Saimnieciskās darbības jēdziena saturu savā praksē skaidrojusi arī Eiropas Savienības tiesa.
Attiecībā uz „saimnieciskās darbības" jēdzienu Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2006.gada 19.decembra Direktīvu 2006/138/EK (turpmāk – PVN direktīva) 9.panta 1.punkta izpratnē Eiropas Savienības tiesa spriedumā norādījusi, ka pastāvīgajā judikatūrā ir

noteikts, ka šim jēdzienam ir objektīvs raksturs tādā nozīmē, ka pati darbība tiek aplūkota atsevišķi neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem (*2012.gada 19.jūlija sprieduma lietā C-263/11 28.punkts*).
„Saimnieciskās darbības" jēdziens šīs pašas tiesību normas otrajā daļā ir definēts kā jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība, tostarp kalnrūpniecība, lauksaimnieciska darbība un brīvo profesiju darbība. Jo īpaši par saimniecisku darbību ir uzskatāma materiāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tās ilglaicīgus ienākumus (*turpat, 30.punkts*).
Jautājums par to, vai attiecīgā darbība tiek veikta nolūkā gūt no tās ilglaicīgus ienākumus, ir fakta jautājums, kas ir jāvērtē, ņemot vērā visu informāciju lietā, tostarp attiecīgā īpašuma īpašības (*turpat, 33.punkts*). Fakts, ka īpašums ir piemērots tikai saimnieciskai izmantošanai, parasti ir pietiekams, lai tiktu atzīts, ka tā īpašnieks to izmanto savām saimnieciskās darbības vajadzībām un attiecīgi – lai gūtu no tā ilglaicīgus ienākumus. Turpretī, ja īpašums savu īpašību dēļ var tikt izmantots gan saimnieciskiem, gan privātiem mērķiem, lai noteiktu, vai tas tiek izmantots nolūkā gūt no tā ienākumus, kuriem faktiski ir ilglaicīgs raksturs, būtu jāanalizē visi tā izmantošanas nosacījumi (*turpat, 34.punkts*). Salīdzinājums starp nosacījumiem, ar kādiem ieinteresētā persona faktiski izmanto īpašumu, no vienas puses, un nosacījumiem, ar kādiem parasti tiek veikta atbilstošā saimnieciskā darbība, no otras puses, var tikt uzskatīts par vienu no metodēm, kas ļauj pārliecināties, vai attiecīgā darbība tiek veikta nolūkā gūt ilglaicīgus ienākumus (*turpat, 35.punkts*).
Tādējādi, ja ieinteresētā persona sāk aktīvas darbības, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs vai pakalpojumu sniedzējs PVN direktīvas 9.panta 1.punkta otrās daļas izpratnē, pamatlietā aplūkotā darbība ir jākvalificē kā „saimnieciskā darbība" šīs tiesību normas izpratnē (*turpat, 36.punkts*).
Eiropas Savienības tiesa 2011.gada 15.septembra spriedumā (*apvienotās lietas C-180/10 un C-181/10*) secinājusi, ka fiziska persona, kas ir veikusi lauksaimniecisku darbību zemesgabalā, kas vēlāk, pamatojoties uz apbūves plānu grozījumiem, kas notikuši no šīs personas gribas neatkarīgu iemeslu dēļ, ticis pārkvalificēts par apbūvei paredzētu zemesgabalu, nav jāuzskata par pievienotās vērtības nodokļa maksātāju PVN direktīvas 9.panta 1.punkta un 12.panta 1.punkta izpratnē gadījumā, kad tā apņemas pārdot minēto zemi, ja šī pārdošana ir daļa no ieinteresētās personas personīgā īpašuma pārvaldes. Turpretī, ja šī persona ar nolūku īstenot šādu pārdošanu veic aktīvas darbības zemes pārdošanā, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs, vai pakalpojumu sniedzējs PVN direktīvas 9.panta 1.punkta otrās daļas izpratnē, šī persona ir jāuzskata par „saimnieciskās darbības" veicēju šī panta izpratnē un tādējādi – par PVN maksātāju (*50. un 51.punkts*).
Augstākā tiesa 2014.gada 23.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-25/2014 11.punktā atzinusi, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta piemērošanai nav izšķiroši, vai pieteicēja īpašumi iegādāti (vai izmantoti) savai dzīvesvietai (personiskai lietošanai) vai citai darbībai. Nozīmīgi, pirmkārt, ir tas, vai īpašumi ir tirgošanās objekts, proti, jau iegādāti ar mērķi tos pārdot, kas pati par sevi ir atzīstama par saimniecisko darbību. Otrkārt, ja šāds nolūks nav konstatējams, būtiski ir tas, vai, nolemjot savus īpašumus („c" apakšpunkta izpratnē) pārdot, pieteicējs joprojām ir rīkojies sava īpašuma pārvaldīšanas ietvaros, vai arī rīkojies kā saimnieciskās darbības veicējs, tas ir, veicis tieši tai raksturīgas darbības. Savukārt kā saimnieciskā darbība ir aplūkojama tieši tirdzniecība. Apstāklis, ka persona savu īpašumu nodevusi lietošanai citām personām vai izmantojusi cita veida saimnieciskajai darbībai, pats par sevi nenozīmē, ka līdz ar to arī pārdošana ir ieguvusi saimnieciskās darbības raksturu.
No minētā apgabaltiesa secina, ka ar to vien, ka pieteicējs nekustamo īpašumu ir pārdevis patstāvīgi (savā vārdā) un ka ir gūta peļņa, par ko konkrētajā lietā nav strīda, vēl nav pietiekami, lai pieteicēja darbības uzskatītu par saimniecisko darbību, jo tādu pašu rezultātu var sasniegt arī tad, ja tiek pārdots savs īpašums.
Kvalificējot personas veiktās darbības, jāņem vērā, ka tam, kādi ir bijuši personas mērķi vai darbību rezultāts, nav būtiskas nozīmes. Nozīme ir pašai darbībai kā tādai, proti, jēdzienam „saimnieciskā darbība" ir objektīvs raksturs tādā nozīmē, ka pati darbība tiek aplūkota atsevišķi neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem. Tāpat jānovērtē, vai īpašumu var izmantot kā saimnieciskajā darbībā, tā arī privātiem mērķiem, kā arī jāizanalizē nekustamā īpašuma izmantošanas nosacījumi gadījumā, ja tas tiek izmantots privātiem mērķiem, un gadījumā, ja tas tiek izmantots saimnieciskajā darbībā. Ja pieteicējs ir nolēmis pārdot savu īpašumu, noskaidrojams, vai pieteicējs joprojām ir rīkojies sava īpašuma pārvaldīšanas ietvaros, vai arī rīkojies kā saimnieciskās darbības veicējs, tas ir, veicis tieši tai raksturīgas darbības.

[11] Konkrētajā gadījumā lietas faktiskie apstākļi ir tādi, ka auditējamā periodā pieteicēja īpašumā bija divi nekustamie īpašumi – nekustamais īpašums /Nosaukums A/, Ikšķiles lauku teritorijā, Ikšķiles novadā un nekustamais īpašums /Adrese D/ 12, Jaunikšķilē, Ikšķiles lauku teritorijā, Ikšķiles novadā.
Nekustamais īpašums /Nosaukums A/ ir zemes īpašums 5,79 ha platībā (pēc precīzās uzmērīšanas), pieteicēja īpašumā kopš 1995.gada 20.janvāra (*lietas pielikuma 54.-55.lapa*). Savukārt spriežot pēc lietā esošās sarakstes ar pieteicēju, kā arī izraksta no zemesgrāmatu nodalījuma (*lietas pielikuma 53.lapa*), nekustamais īpašums /Adrese D/ 12 ir pieteicēja dzīvesvieta. Šis īpašums pieteicēja īpašumā ir kopš 1996.gada 3.decembra.
Pieteicējs nekustamo īpašumu /Nosaukums A/, pamatojoties uz detālplānojumu, 2005.gadā sadalīja 24 apbūves gabalos (sk. gan Ikšķiles pilsētas ar lauku teritoriju domes lēmumus, gan Valsts zemes dienesta sniegto informāciju, *lietas pielikuma 21.-27.lapa*), lai arī ne visi atdalītie zemes gabali tika reģistrēti zemesgrāmatā kā atsevišķi īpašumi (*sk. izrakstu no zemesgrāmatas nodalījuma, lietas pielikuma 54.lapa*). Trijiem no šiem zemes gabaliem piešķirts lietošanas mērķis 1101 – zeme zem koplietošanas ceļiem (faktiski tās ir projektējamās ielas), bet 21 zemes gabalam piešķirts lietošanas mērķis 0601 – vienas vai divģimeņu dzīvojamo māju apbūve.
Lai gan pieteicējs paskaidrojumos iestādē norāda, ka nekustamais īpašums /Nosaukums A/ sadalīts 14 atsevišķos īpašumos (*lietas pielikuma 46.lapa, sk. arī izrakstu no zemesgrāmatas nodalījuma, lietas pielikuma 54.lapa*), apgabaltiesa,

novērtējot to, vai pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību, tomēr ņem vērā Ikšķiles pilsētas ar lauku teritoriju domes lēmumus, kā arī Valsts zemes dienesta sniegto informāciju, tā kā no šiem dokumentiem ir redzams pieteicēja nodoms nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ sadalīt 24 zemes gabalos, lai arī, iespējams, tas nav līdz galam īstenojies.
No lietas materiāliem, kā arī no paša pieteicēja un viņa pārstāvja paskaidrojumiem izriet, ka pieteicējs nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ ne tikai sadalījis, bet arī veicis uzlabojumus, proti, ierīkoti ceļi, pie katra atdalītā zemes gabala ierīkots piebraucamais ceļš, elektroenerģija, gāze. Par minēto liecina arī audita laikā daļēji atzītie nekustamajam īpašumam /Nosaukums A/ taisītie izdevumi.
Pieteicējs deviņus zemes gabalus 2006.gadā pārdeva, divus no tiem VID atzina kā „savu īpašumu" likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē.

[12] No fakta, ka pieteicēja īpašumā bija tikai divi nekustamie īpašumi, viens no kuriem turklāt ir pieteicēja dzīvesvieta, bet daļa no otra atsavināta tikai pēc vairākiem gadiem, var izdarīt secinājumu, ka vismaz attiecībā uz nekustamo īpašumu iegādi pieteicēja darbībās nevar konstatēt sistemātiskumu. Tas savukārt liecina par to, ka pieteicējs nav rīkojies tā, kā rīkotos saimnieciskās darbības veicēji, kuru darbība saistīta ar nekustamo īpašumu tirdzniecību (pērkot un pārdodot nekustamos īpašumus). Tiktāl pieteicēja rīcībā nav saskatāmas saimnieciskās darbības pazīmes.
Tāpat apgabaltiesa uzskata, ka pati par sevi zemes gabala sadalīšana un pārdošana atsevišķos zemes gabalos vēl neliecina, ka pieteicējs rīkojies kā saimnieciskās darbības veicējs. Proti, nekustamā īpašuma sadalīšanas darbības neraksturo tikai saimniecisko darbību, tā varētu rīkoties arī nekustamo īpašumu īpašnieki, kuri atsavina „savu īpašumu" likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē, lai vispār varētu atsavināt nekustamo īpašumu, vai arī varētu pārdot savu īpašumu pēc iespējas izdevīgāk.
Arī tas, ka pieteicējs nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ līdz tā sadalīšanai izmantojis zemnieku saimniecības /Nosaukums A/ saimnieciskajā darbībā pats par sevi nevar būt pamats, lai atzītu, ka nekustamais īpašums atsavināts saimnieciskās darbības ietvaros. Kā tas izriet no iepriekš norādītajām Augstākās tiesas atziņām, apstāklis, ka persona savu īpašumu izmantojusi cita veida saimnieciskajai darbībai, pats par sevi nenozīmē, ka līdz ar to arī pārdošana ir ieguvusi saimnieciskās darbības raksturu. Kā saimnieciskā darbība ir aplūkojama tieši tirdzniecība. Nepareizs ir arī atbildētāja paustais uzskats, ka par saimniecisko darbību liecina arī apstāklis, ka nekustamais īpašums /Nosaukums A/ nav izmantots pieteicēja dzīvesvietas nodrošināšanai, jo ar „savu īpašumu" likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē nav jāsaprot tikai tāds īpašums, kur persona dzīvo, bet gan tāds īpašums, ar kuru persona rīkojas kā īpašnieks, nevis kā saimnieciskās darbības veicējs.
Tomēr, neskatoties uz visu iepriekš minēto, konkrētajā gadījumā par saimniecisko darbību liecina apstāklis, ka pieteicējs, pirms atsavināt nekustamos īpašumus, veicis tajos būtiskus uzlabojumus un ieguldījumus, faktiski pārveidojot nekustamo īpašumu no lauksaimniecībā izmantojamās zemes uz vienas vai divģimeņu dzīvojamo māju apbūvi, piemērojot nekustamo īpašumu minētajam nekustamā īpašuma lietošanas mērķim, projektējot ielas, kā arī izbūvējot inženierkomunikācijas.
Tātad pieteicējs ir veicis darbības, kas raksturīgas nekustamo īpašumu attīstītājiem, kuri attīstīta nekustamos īpašumus ar mērķi vēlāk tos pārdot. Šāda darbība viennozīmīgi vērtējama kā saimnieciskā darbība, turklāt – tirgošanās nozīmē. Lai arī pieteicēja darbībās nav vērojams nekustamo īpašumu iegādes sistemātiskums, tomēr šāds sistemātiskums ir konstatējams attiecībā uz to atsavināšanu, kas kontekstā ar faktu, ka pieteicējs nekustamos īpašumus ir uzlabojis, apstiprina saimnieciskās darbības veikšanu.
Pieteicēja paskaidrojumi, ka viņš nekustamo īpašumu ir sadalījis un uzlabojis, lai to varētu uzdāvināt vai nodot mantojumā bērniem un mazbērniem, ir pretrunā paša pieteicēja rīcībai, jo pieteicējs tūlīt pēc visu nepieciešamo darbību veikšanas (nekustamo īpašumu sadalīšanas un uzlabošanas) 7 nekustamos īpašumus ir pārdevis trešajām personām.
Pretruna veidojas arī apstāklī, ka no pieteicēja paskaidrojumiem izriet, ka pieteicējs nemaz nevarēja atļauties šos ieguldījumus, jo, lai segtu šos izdevumus, pieteicējs bijis spiests nekustamos īpašumus atsavināt. Tādā gadījumā nav loģiski izskaidrojams pieteicēja nodoms dāvināt bērniem un mazbērniem sadalītu un uzlabotu nekustamo īpašumu, lai gan pieteicējam pašam nav pietiekamu līdzekļu šādu darbību veikšanai. Apgabaltiesas ieskatā šādos finansiālajos apstākļos loģiska pieteicēja rīcība būtu atstāt nekustamo īpašumu tādā stāvoklī, kāds tas ir, un tādā stāvoklī arī dāvināt vai atstāt mantojumā bērniem.
Ievērojot minētos apsvērumus, kā arī Eiropas Savienības tiesas un Augstākās tiesas atziņas, apgabaltiesa nesaskata, ka pieteicējs būtu rīkojies tā, kā parasti rīkotos nekustamā īpašuma īpašnieks sava nekustamā īpašuma pārvaldīšanas ietvaros.
Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja rīcība ar nekustamo īpašumu atbilst saimnieciskās darbības pazīmēm, tādējādi apgabaltiesa nonāk pie secinājuma, ka pieteicējs nekustamos īpašumus atsavinājis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{1}daļas izpratnē, no kā ienākumi ir apliekami ar IIN.

[13] Tālāk ir pārbaudāms nekustamo īpašumu atsavināšanas rezultātā gūto ieņēmumu apjoms un ienākumu gūšanas brīdis.
[13.1] Konkrētajā lietā nav šaubu, ka visi ienākumi ir gūti tajā pašā gadā, kad nekustamie īpašumi atsavināti, t.i., 2006.gadā, par ko liecina bankas konta izdrukas (*lietas pielikuma 165.-170.lapa*), kā arī attiecībā par nekustamo īpašumu /Adrese A/ 9 atsavināšanu pieteicēja pārstāvja sniegtā informācija (sk. 2009.gada 2.novembra sarunas protokolu, *lietas I sējuma 28.-29.lapa*), ka samaksa par šo īpašumu saņemta skaidrā naudā neilgi pēc līguma noslēgšanas, līgums noslēgts 2006.gada 25.septembrī (*lietas pielikuma 107.-108.lapa*).
[13.2] Lietā izraisījies strīds par ieņēmumu apjomu no nekustamo īpašumu /Adrese B/ 6 un /Adrese A/ 5 atsavināšanas.
[13.3] Proti, pieteicējs pirkuma līgumā par nekustamā īpašuma /Adrese B/ 6 atsavināšanu vienojies ar pircēju par pirkuma

maksu Ls 10 000, taču pircējs pieteicējam pārskaitījis Ls 20 000. Pieteicējs papildus Ls 10 000 pārskaitīšanu motivē tādējādi, ka pircējs jau iepriekš pieteicējam bijis parādā, un pircējs tādējādi atdevis pieteicējam parādu. Parādzīme, kas tika izsniegta 2005.gada augustā, iznīcināta pēc parāda atmaksas.
Apgabaltiesa atzīst, ka šie fakti lietā nav pierādīti. No bankas konta izrakstiem skaidri un nepārprotami izriet, ka /pers. E/ pieteicējam trijos maksājumos pārskaita naudas summas par nekustamā īpašuma iegādi (*lietas pielikuma 165.lapa*). Maksājuma mērķī katrā no maksājumiem /pers. E/ norādījis: 1) pirkuma līguma avanss par /Adrese B/ 6 (Ikšķile); 2) par īpašumu /Adrese B/6, Ikšķile, daļēja iemaksa; 3) gala atmaksa Ikšķile, /Adrese B/ 6.
Tātad no šiem maksājumiem skaidri izriet, ka pircējs ir pakāpeniski norēķinājies ar pieteicēju, to nepārprotami norādot maksājumu mērķī. Līdz ar to nepamatots ir pieteicēja arguments, ka pircējs ir neprecīzi norādījis maksājumu iemeslus. Tieši pretēji, maksājumu mērķis ir norādīts precīzi, kas izslēdz kļūdīšanās iespēju.
Minēto apstiprina /pers. E/ liecība pirmās instances tiesas sēdē, kurā viņš nepārprotami norāda, ka nekustamā īpašuma pirkuma maksa bija Ls 20 000, nekādus aizņēmumus no pieteicēja nav ņēmis, jo viņu iepriekš nemaz nav pazinis, nekustamo īpašumu atradis pēc sludinājuma internetā.
Apgabaltiesa nekonstatē lietā tādus apstākļus, kas liktu apšaubīt minētās liecības objektivitāti un ticamību.
Ievērojot minēto, VID pamatoti atzina, ka ieņēmumi no šī darījuma bija Ls 20 000, nevis Ls 10 000, kā to norāda pieteicējs.
[13.4] Attiecībā par ieņēmumiem no nekustamā īpašuma /Adrese A/ 5 atsavināšanas pieteicējs norāda, ka ar pircēju pirkuma līgumā vienojušies par pirkuma maksu Ls 10 000. /pers. G/, iemaksājot bankas kontā Ls 23 700, vienlaicīgi ir atgriezusi pieteicējam parādu Ls 13 700, bet /pers. G/ neprecīzi norādījusi maksājuma mērķi. Parādzīme, kas tika izsniegta 2005.gadā, iznīcināta pēc parāda atmaksas.
Arī šajā gadījumā pieteicēja minētie fakti ir pretrunā ar lietā esošajiem pierādījumiem, proti, bankas konta izdrukas, no kuras skaidri redzams, ka /pers. G/ pieteicējam pārskaita Ls 23 700, maksājuma mērķī norādot „par zemi /Adrese A/ 5" (*lietas pielikuma 167.lapa*).
Tātad maksājuma mērķis ir skaidri norādīts, un kļūdīšanās iespēja, kā to norāda pieteicējs, ir izslēdzama.
Līdz ar to VID pamatoti uz pieteicēja ieņēmumiem no šī darījuma attiecināja Ls 23 700.
[13.5] Ievērojot visu iepriekš minēto, atbildētājs pamatoti noteicis pieteicēja 2006.gada ieņēmumu apjomu no nekustamo īpašumu atsavināšanas Ls 114 505 apmērā.

[14] Pieteicējs iebilst arī par atbildētāja neatzītajiem izdevumiem, proti, atbildētājs nav atzinis izdevumus Ls 14 515 apmērā, kas saistīti ar ceļu izbūvi, izdevumus par dolomīta šķembu iegādi no AS „Siguldas būvmeistars" un kredīta procentu maksājumus.
[14.1] Attiecībā par izdevumiem Ls 14 515, kas saistīti ar ceļu izbūvi, atbildētājs audita pārskatā atzinis, ka nav iegūti pierādījumi tam, ka SIA „Āriņi būvmašīnas" veica līgumā norādītos darbus un ka pieteicēja pārskaitītā naudas summa ir reģistrēta uzņēmuma grāmatvedībā un ir saistīta ar SIA „Āriņi būvmašīnas" saimniecisko darbību, jo šī sabiedrība līdz pat audita beigām nav iesniegusi dokumentus. Turklāt pieteicējs pārskaitījumu veicis uz /pers. J/ kontu, nevis uz SIA „Āriņi būvmašīnas" kontu.
Apgabaltiesa lietas materiālos konstatē, ka pieteicējs 2006.gada 5.jūlijā noslēdzis līgumu ar SIA „Āriņi būvmašīnas" par ielu izbūvi zemes gabalā /Nosaukums A/ (*lietas pielikuma 122.lapa*). Saskaņā ar līgumu darbu veikšanas un darbu izmaksas tiek abpusēji pieņemtas pēc izstrādātās tāmes-piedāvājuma, kas tiek pievienots līgumam un ir neatņemama tā sastāvdaļa. Līgumā nolīgtā summa – Ls 13 408,73 pēc pilna darba apjoma paveikšanas un objekta nodošanas ekspluatācijā, veicot priekšapmaksu 30% apmērā no tāmes vērtības. Pasūtītājam darbi jāapmaksā 10 dienu laikā no to pabeigšanas dienas. Līgumā termiņš, kādā darbi ir jāpaveic, nav noteikts. Līgumā ir ar roku pierakstīta atzīme, ka 2006.gada 8.jūlijā ir saņemta priekšapmaksa Ls 3500 apmērā, atzīmi parakstījis /pers. J/.
Atbilstoši maksājuma uzdevumam 2006.gada 6.septembrī pieteicējs ir pārskaitījis /pers. J/ kā fiziskai personai Ls 14 515, kā maksājuma mērķi norādot „pārskaitījums" (*lietas pielikuma 123.lapa*). Maksājuma uzdevumā norādītā saņēmēja banka un konta numurs atšķiras no minētajā līgumā norādītās SIA „Āriņi būvmašīnas" bankas un konta numura.
Pirmās instances tiesa ir pieprasījusi SIA „Āriņi būvmašīnas" administratorei pierādījumus par minēto līgumu un tā izpildi, kā arī par to, ka darbi ir veikti, taču, ņemot vērā, ka parādnieka pārstāvji administratorei nav iesnieguši grāmatvedības dokumentus, administratores rīcībā informācijas par darījumu nav (*lietas I sējuma 156.-157.lapa*). Savukārt liecinieku /pers. J/ pirmās instances tiesai nav izdevies nopratināt, lai arī ir izmantoti visi procesuālie līdzekļi, lai nodrošinātu liecinieka piedalīšanos tiesas sēdē. Policijas sniegtajā informācijā norādīts, ka /pers. J/ deklarētajā dzīvesvietā nav konstatējamas pastāvīgas būves (*lietas II sējuma 10.lapa*), bet saskaņā ar /pers. J/ brāļa sniegto informāciju, /pers. J/ kopš 2012.gada atrodas Vācijā.
No pirkuma līgumiem, saskaņā ar kuriem pieteicējs atsavinājis 7 atdalītos zemes gabalus, izriet, ka pieteicējs ir apņēmies nodrošināt pārdodamo nekustamo īpašumu ar elektrosadales skapi un skaitītāju, kā arī ar gāzes vadu. Saskaņā ar līgumiem šie uzlabojumi ietilpst pilnā nekustamā īpašuma pirkuma maksā.
Liecinieks /pers. E/ pirmās instances tiesas sēdē liecināja, ka tad, kad iegādājies īpašumu vai nedaudz vēlāk, ir uzsākta ceļu izbūve. Uz jautājumu, vai ceļus būvēja pieteicējs, liecinieks norādīja, ka viņi paši ceļus nav būvējuši, ceļu izbūve bija atrunāta pirkuma līgumā, pats izbūves process bija darba stadijā, jo liecinieks bija viens no pirmajiem, kas iegādājās tur īpašumu. Ceļi tika izbūvēti ļoti ātri.
Pats pieteicējs par ceļu izbūvi konkrētus un detalizētus paskaidrojumus faktiski nav sniedzis, lai arī iestādē ir vairākkārtīgi sniegti paskaidrojumi, tostarp par īpašumam taisītajiem izdevumiem. Arī pirmās instances tiesai sēdēs sniegtie paskaidrojumi ir vispārīgi, pieteicēja pārstāvis nav arī norādījis, kad tieši ceļu izbūves darbi ir veikti.

Izvērtējot visus iepriekš minētos pierādījumus, apgabaltiesa pieļauj, ka pieteicējs varētu būt izbūvējis ceļus sadalītajā nekustamajā īpašumā /Nosaukums A/, par ko liecina /pers. E/ liecība, tomēr lietā nav pierādījumu tam, ka maksājums Ls 14 515 apmērā ir saistīts ar šo ceļu izbūvi.
Proti, maksājums ir veikts fiziskai personai uz citu bankas kontu, nekā norādīts līgumā, maksājuma uzdevumā nav norādīts maksājuma mērķis. Tāpat arī maksājuma summa būtiski atšķiras no tās summas, kas pielīgta līgumā, ja vēl ņem vērā to, ka pieteicējs, iespējams, samaksājis avansā Ls 3500. Turklāt, tā kā līgumā nav norādīts darbu izpildes termiņš, nav zināms, vai maksājuma datums sakrīt ar ceļu izbūves pabeigšanas datumu. Tāpat lietai nav pievienota tāme-piedāvājums, kam vajadzēja kļūt par līguma neatņemamu sastāvdaļu. Tādējādi nav iespējams identificēt, kādi un kāda apjoma darbi ir veikti, kāda tehnika ir izmantota, kādi materiāli kādā apjomā izmantoti ceļa izbūvei, cik cilvēki ir piedalījušies darbu izpildē.
Šādos apstākļos, kad nav identificējami konkrēti paveiktie darbi un to apjoms, kad nav pierādījumu par pieteicēja ar bankas pārskaitījumu veiktā maksājuma sasaistei ar ceļu izbūves darbiem, apgabaltiesa nesaskata iespēju konkrēto summu attiecināt uz pieteicēja izmaksām saistībā ar nekustamo īpašumu atsavināšanu.
[14.2] Attiecībā par izdevumiem Ls 3396,67 par dolomīta šķembu piegādi atbildētājs auditā norādījis, ka nekustamo īpašumu atsavināšanas līgumos pieteicējs nav uzņēmies pienākumu izbūvēt ceļus un pilnā nekustamā īpašuma pirkuma maksā netiek ietverta maksa par minētajiem pakalpojumiem.
Apgabaltiesa no lietas materiāliem konstatē, ka AS „Siguldas būvmeistars" ir izrakstījusi pieteicējam 21 pavadzīmi par dolomīta šķembu piegādi laika posmā no 2006.gada 12.decembra līdz 2007.gada 24.janvārim ar izkraušanas vietu /Nosaukums A/, Jaunikšķile, Ogres rajons (*lietas pielikuma 133.-143.lapa*). Samaksa veikta skaidrā naudā.
Kā jau tas minēts iepriekš, pieteicējs savos paskaidrojumos iestādei nav sniedzis detalizētus paskaidrojumus par saviem izdevumiem, tai skaitā nav sniegti paskaidrojumi, ar ko saistītas dolomīta šķembu piegādes. Arī pašā pieteikumā pieteicējs tā arī nav norādījis, kādam mērķim šīs šķembas bija paredzētas. Pieteikumā ir izteiktas iebildes tikai par auditā izdarīto secinājumu, līdz ar to apgabaltiesa var tikai pieņemt, ka dolomīta šķembu piegāde varētu būt saistīta ar ceļu izbūvi.
Lai arī pavadzīmēs ir norādīta piegādes adrese /Nosaukums A/, tomēr apgabaltiesa konstatē būtiskas pretrunas pieteicēja (viņa pārstāvja) paskaidrojumos, kas liedz sasaistīt dolomīta šķembu piegādi ar ceļu izbūvi nekustamajā īpašumā /Nosaukums A/ un līdz ar to – ar izmaksām, kas saistītas ar nekustamo īpašumu atsavināšanu.
Proti, pieteicēja pārstāvis divās pirmās instances tiesas sēdēs ir sniedzis paskaidrojumus par ceļu izbūvi, tomēr šie paskaidrojumi ir saistīti ar maksājumu, kas veikti /pers. J/. Taču, spriežot pēc līguma ar SIA „Āriņi būvmašīnas", /pers. E/ liecības un pieteicēja maksājuma /pers. J/, kuru pieteicējs uzskata kā samaksu par ceļu izbūvi, ceļu izbūvei vajadzētu norisināties aptuveni 2006.gada jūlijā, augustā, septembrī, taču dolomīta šķembu piegāde norisinājusies 2006.gada decembrī un 2007.gada janvārī, tādējādi nav izskaidrojuma dolomīta šķembu piegādes mērķim.
Ievērojot minēto, apgabaltiesa uzskata, ka Ls 3396,67 nevar tikt attiecināti uz pieteicēja saimniecisko darbību, jo nav pierādījumu tam, ka šie maksājumi ir saistīti ar šo saimniecisko darbību.
[14.3] Attiecībā par izdevumiem par kredīta procentu maksājumiem atbildētājs audita pārskatā norādījis, ka pieteicējs iestādei nav iesniedzis kredīta līgumu un dokumentus, kas apliecinātu noslēgtā kredīta līguma mērķi, kredīta pamatsummas un procentu atmaksas grafiku, līdz ar to šie izdevumi netiek iekļauti izmaksās.
Pieteicējs, pamatojoties uz tiesas norādi, iesniedzis tiesai dokumentus, kas saistīti ar kredītu, tomēr kredīta līguma starp šiem dokumentiem nav. No minētajiem dokumentiem izriet, ka kredīts 10 000 *euro* apmērā ir ņemts 2005.gada 21.martā. Iesniegumā tiesai, kam pievienoti kredīta dokumenti, norādīts, ka pieteicējs kredītu ņēmis detālplānojuma attīstībai, tajā pašā laikā no bankas izsniegtajiem dokumentiem šāda informācija neizriet (*lietas II sējuma 4.-8.lapa*).
Apgabaltiesa no lietas materiāliem konstatē, ka pieteicējs attiecībā par kredītu un tā saistību ar nekustamo īpašumu /Nosaukums A/ iestādē paskaidrojumus nav sniedzis. Tikai pirmās instances tiesas sēdēs, atbildot uz tiesas jautājumiem, pieteicēja pārstāvis norādījis, ka, lai varētu veikt sadalījumu, bija nepieciešams kredīts. Taču, atbildot uz tiesas norādi, ka zemes gabala sadalīšanas izmaksas ir bijušas nelielas, pieteicēja pārstāvis norādīja, ka audits nav ņēmis vērā, ka tika izbūvēti ceļi. Savukārt nākamajā tiesas sēdē pieteicēja pārstāvja atbildes uz atbildētāja pārstāvja jautājumiem ir neskaidras, no tām nav saprotams, kādam mērķim kredīts tika ņemts (vai tas ņemts sakarā ar nodegušo māju, detālplānojuma izstrādei, ceļa izbūvei vai elektrības ievilkšanai).
No minētā redzams, ka pieteicējs pats nevar ticami izskaidrot kredīta ņemšanas mērķi.
Turklāt apgabaltiesa ņem vērā, ka kredīts izsniegts 2005.gada 21.martā. Salīdzinot visus auditā atzītos maksājumus, kurus pieteicējs veicis zemes gabala sadalīšanai un attīstīšanai, apgabaltiesa konstatē, ka vairāki maksājumi bijuši pirms kredīta ņemšanas datuma, savukārt pēc kredīta saņemšanas ir bijuši maksājumi tikai 2005.gada oktobrī (maksājumi Valsts zemes dienestam, lauksaimniecības pārvaldei, turklāt kopējā šo maksājumu summa nepārsniedz Ls 110). Nākamais maksājums sekojis tikai 2006.gada 4.aprīlī par robežu uzmērīšanu. Arī elektroenerģijas pieslēguma darbu apmaksa notikusi tikai 2006.gada jūlijā, savukārt par gāzes apgādes darbiem pieteicējs maksājis 2006.gada jūlijā un 2007.gada martā. Ja arī pieļauj, ka pieteicējs ir izbūvējis ceļus, tad, kā jau iepriekš minēts, tad ceļi varēja tikt izbūvēti 2006.gada jūlijā, augustā, septembrī. Tātad arī vairāk nekā gadu pēc kredīta saņemšanas. Arī salīdzinot izmaksu summas ar kredīta summu, tās vai nu ir pārāk mazas vai pārāk lielas, lai varētu secināt, ka kredīts ņemts kādu no šīm izmaksām segšanai.
Ievērojot minēto, apgabaltiesa neredz iespēju attiecināt kredīta procentu maksājumus uz pieteicēja saimniecisko darbību, tā kā nav konstatējama kredīta saikne ar šo saimniecisko darbību.
[14.4] Ievērojot visu iepriekš minēto, apgabaltiesa atzīst, ka atbildētājs pareizi noteicis uz saimniecisko darbību attiecināmo izmaksu apjomu.

[15] Vērtējot to, vai atbildētājs ir pamatoti aprēķinājis soda naudu un nokavējuma naudu, apgabaltiesa norāda, ka Augstākā

tiesa, vērtējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta piemērošanas praksi un valsts attieksmi pret to, atzinusi, ka personām varēja rasties maldīgs priekšstats, ka vienīgais kritērijs, kad ienākums no nekustamā īpašuma pārdošanas apliekams ar nodokli, ir tā atsavināšana ātrāk kā 12 mēnešu laikā pēc tā iegūšanas īpašumā. Augstākā tiesa norādīja, ka tādā gadījumā nebūtu pamatoti piemērot privātpersonai nodokļu sankcijas par nodokļa nemaksāšanu (*sk. Augstākās tiesas 2012.gada 4.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-28/2012 un 2012.gada 12.jūnija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-467/2012 9.punktu, kā arī 2012.gada 2.augusta spriedumu lietā Nr.SKA-62/2012*).
Izskatāmajā lietā attiecībā uz papildus aprēķināto IIN par 2006.gadu no saimnieciskās darbības, kas izpaudusies kā nekustamo īpašumu pārdošana, apgabaltiesas ieskatā ir līdzīgi faktiskie un tiesiskie apstākļi kā Augstākās tiesas apskatītajās lietās. Līdz ar to apgabaltiesai nav pamata izdarīt citus secinājumus, kas būtu pretēji Augstākās tiesas secinājumiem. Apgabaltiesa atzīst, ka arī šajā lietā pieteicējam varēja rasties maldīgs priekšstats par to, ka viņa gadījumā nodoklis nav jāmaksā, jo viņš nekustamos īpašumus pārdevis pēc tam, kad tie bijuši viņa īpašumā ilgāk kā vienu gadu.
Ievērojot minēto, atzīstams, ka nav pamatoti sodīt pieteicēju par IIN nemaksāšanu un tādēļ soda naudas un nokavējuma naudas piemērošana šajā gadījumā ir nesamērīga.
Līdz ar to Lēmums daļā par papildus aprēķināto soda naudu un nokavējuma naudu ir atceļams.

[16] Pirmās instances tiesa nepariezi novērtēja lietas faktiskos apstākļus, tāpēc tās spriedums ir nepareizs.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

daļēji apmierināt /pers. A/ pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 22.februāra lēmumu Nr.22.4.3./8524 daļā par aprēķināto soda naudu un nokavējuma naudu.

Pārējā daļā pieteikumu noraidīt.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt /pers. A/ viņa samaksāto valsts nodevu 28,46 *euro* (divdesmit astoņi *euro* un 46 centi).

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja Dz.Amerika

S.Kanenberga

Tiesneses

I.Meldere