NORAKSTS
Lieta Nr.A42696308
AA43-0461-11/17

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2011.gada 6.maijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja I.Amona,
tiesneses Z.Kupce un S.Liniņa,

piedaloties pieteicējam *I.B.*, pieteicēja pārstāvim *U.L.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *I.M.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *I.B.* pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 15.augusta lēmuma Nr.19/23014 atcelšanu, sakarā ar *I.B.* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 10.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Rīgas reģionālā iestāde no 2008.gada 28.janvāra līdz 15.aprīlim *I.B.* veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2004.-2006.gadu.

Pamatojoties uz auditā konstatēto, VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 10.audita daļas priekšnieks ar 2008.gada 15.aprīļa lēmumu Nr.4.2.10/15 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) *I.B.* papildus nomaksai budžetā noteica Ls 173 948,36, no tiem IIN Ls 60 545,11, soda nauda Ls 90 817,67 un nokavējuma nauda Ls 22 585,58.

I.B. Sākotnējo lēmumu apstrīdēja un ar VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2008.gada 16.jūnija lēmumu Nr.1.3/22180 (turpmāk – Reģionālais lēmums) tas atstāts negrozīts.

I.B. apstrīdēja arī Reģionālo lēmumu un ar VID ģenerāldirektora 2008.gada 15.augusta lēmumu Nr.19/23014 (turpmāk – Lēmums) tas atstāts negrozīts. Lēmumā norādīts turpmāk minētais.

[1.1] Audita pārskatā konstatēts, ka *I.B.* no apvienotā nekustamā īpašuma (kopīpašums ar *J.S.*, kurā katram pieder 1/2 domājamā daļa) 21,27 ha savām vajadzībām izmantoja 1,3 ha, bet pārējo kopā ar *J.S.* sadalīja mazākos gabalos un guva ienākumus no to pārdošanas. *I.B.* savā darbībā ar nekustamajiem īpašumiem ievietoja sludinājumus par nekustamo īpašumu pārdošanu reklāmas portālā. 2004.gadā *I.B.* pārdevis 8, bet 2005.gadā 12 nekustamos īpašumus, kas atdalīti no nekustamajiem īpašumiem „*/Nosaukums/*" un „*/Nosaukums/*", kā arī nekustamo īpašumu */adrese/* un */adrese/* (zeme un ēkas).

[1.2] *I.B.* auditējamā periodā nebija reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs. Savukārt gada ienākumu deklarācijās par 2004. un 2005.gadu *I.B.* ienākumus no nekustamo īpašumu pārdošanas uzrādīja kā neapliekamos ienākumus.

[1.3] *I.B.* 2004. un 2005.gadā gūtie ienākumi no nekustamo īpašumu pārdošanas nav kvalificējami kā ienākumi no sava īpašuma pārdošanas (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „a" apakšpunkts), bet kā no saimnieciskās darbības gūtais ienākums (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^{1}$daļa). Pārdodot nekustamos īpašumus *I.B.* veica saimniecisko darbību, proti, veica sistemātisku darbību nolūkā gūt peļņu.

[1.4] Attiecībā uz *I.B.* sūdzībā norādīto, ka auditā netika ņemti vērā viņa paskaidrojumi un pierādījumi, kas attiecas uz dzīvokļa īpašumu Koknesē un Salaspilī, nekustamo īpašumu „*/Nosaukums/*", nekustamo īpašumu */adrese/*, nekustamo īpašumu „*/Nosaukums/*", „*/Nosaukums/*", „*/Nosaukums/*" un „*/Nosaukums/*" Ķekavas pagastā, VID norāda, ka minētie nekustamie īpašumi pārbaudāmajā periodā nav pārdoti un nav iekļauti ar IIN apliekamajā ienākumā. Izņēmums ir zemes īpašums */adrese/*, attiecībā uz kuru nav pierādījumu, ka tas izmantots personīgajām vajadzībām.

[1.5] Atbildot uz *I.B.* sūdzībā minēto, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (*redakcijā, kas bija spēkā pārbaudāmajā periodā*) 9.panta pirmās daļas 19.punkts neparedz, ka ienākumi no sava nekustamā īpašuma atsavināšanas ir ar IIN apliekami ienākumi, bet bija noteikts kritērijs, ka nekustamajam īpašumam jābūt personas īpašumā ne mazāk par 12 mēnešiem, VID norāda, ka šajā gadījumā īpašums acīmredzami ir iegādāts nevis personiskajai lietošanai, bet gan realizēšanai citām personām. Līdz ar to šādu īpašumu pārdošanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē nevar uzskatīt par sava īpašuma pārdošanu.

[2] *I.B.* Lēmumu pārsūdzēja tiesā, pieteikumā norādot turpmāk minēto.

[2.1] Īpašumu „*/Nosaukums/*" pieteicējs 1998.gadā iegādājās savas ģimenes vajadzībām, lai iekārtotu lauku saimniecību un izraktu lielu dīķi. Īpašumā „*/Nosaukums/*" vairāku gadu laikā uzbūvēta pieteicēja ģimenes māja un līdz 2008.gada 13.augustam tā bija pieteicēja deklarētā dzīvesvieta. Īpašumu „*/Nosaukums/*" pieteicējs apvienoja ar *J.S.* īpašumu tikai ar mērķi efektīvāk izmantot zemes platību dīķa ierīkošanai.

[2.2] Lēmumā, pretēji pieteicēja iesniegumā VID ģenerāldirektoram, norādīts, ka nekustamais īpašums „*/Nosaukums/*" ir īpašumam „*/Nosaukums/*" pieguļoša zeme, kas iegādāta, lai paplašinātu savus īpašumus un nodrošinātu vietas ainaviskumu. Ignorēts fakts, ka pieteicējs vēlas saglabāt savas dzīvesvietas ainaviskumu, tas ir, pieteicējam nav vēlēšanās ģimenes mājas tuvumā redzēt rūpniecisko apbūvi.

[2.3] Lēmumā norādīts, ka no kopīpašumā esošā nekustamā īpašuma 21,27 ha viņš savām vajadzībām izmanto 1,3 ha. Šis secinājums nav pamatots ar faktiem. Uz īpašuma „*/Nosaukums/*" atrodas pieteicēja ģimenes māja. VID nav tiesību noteikt, kādu īpašuma daļu pieteicējs izmanto savām vajadzībām.

[2.4] Īpašums „*/Nosaukums/*" nekad nav dalīts. Tam piešķirta jauna adrese un nosaukums, atdalot no zemes gabala „*/Nosaukums/*".

[2.5] Visi pieteicējam un viņa ģimenei piederošie nekustamie īpašumi tiek izmantoti personīgajām vajadzībām, vai tiek plānots tos izmantot.

[2.6] Balstoties uz Komerclikuma 1.panta trešo daļu, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta $1.^1$ daļu un latviešu valodas skaidrojošo vārdnīcu, VID secināja, lai kādu darbību atzītu par saimniecisko darbību (attiecīgi ar nodokli apliekamus darījumus) tai jāatbilst vairākām pazīmēm, tai jābūt ilgstošai, kā arī jābūt nolūkam gūt peļņu.

Uz pieteicēju nevar attiecināt pazīmi – nolūkā gūt peļņu. Par minēto liecina tas, ka 1998. un 1999.gadā pieteicējs īpašumu iegādājas ar mērķi izveidot lauku saimniecību, tai skaitā izrakt dīķi. Pieteicējs nav veicis darbības, lai palielinātu sava nekustamā īpašuma vērtību, tas ir, visi pieteicēja ienākumu bijuši nevis no apzinātām tiešām darbībām, bet gan tikai no vispārējā cenu pieauguma nekustamajam īpašumam. Kopš 2001.gada pieteicējs ilgstoši būvēja savu māju, tāpēc vajadzēja daļu īpašuma pārdot.

VID izvirzītā saimnieciskās darbības pazīme – tai jābūt ilgstošai, pati par sevi nenorāda uz saimniecisko darbību, bet ir piemērojama tikai tādiem gadījumiem, kad persona ilgstoši ir iegādājusies un pārdevusi (abas darbības kopā) īpašumu, nevis tikai to pārdodot.

[2.7] Ar 2007.gada 17.maija likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"" likumdevējs noteica gadījumus un kārtību, kad un kā ienākumu gūšana no nekustamā īpašuma pārdošanas ir ar nodokli apliekams darījums. Pieteicējs vērš īpašu uzmanību jaunajam tiesiskajam regulējumam par izņēmuma gadījumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.pantā nosakot, kas nav ar IIN apliekami darījumi. Tas ir minētā likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta izslēgšana (*ar nodokli apliekams darījums ir tāda nekustamā īpašuma pārdošana, kas bijusi personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem*) un jauna tiesiskā regulējuma ieviešana ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas $19.^1$punktu. Tādējādi līdz minēto grozījumu spēkā stāšanās brīdim likumdevējs nebija paredzējis, ka ienākumi no sava nekustamā īpašuma atsavināšanas ir ar IIN apliekami ienākumi, izņemot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktā norādīto gadījumu.

[2.8] VID viedoklis pamatots ar Civillikuma 1581.pantu, kas noteic, ka ar apzīmējumu „dažas" jeb „kādas" dienas, nedēļas, mēneši u.t.t. šaubu gadījumā jāsaprot trīs tādi laika sprīži. Minētā norma izrauta no konteksta un tāpēc piemērota nepamatoti. Civillikuma 1581.pants iekļauts Civillikuma sadaļā „Termiņi", kā arī no tiesību normas satura nepārprotami secināms, ka vārda „dažas" interpretācija attiecas uz termiņiem.

[2.9] VID atsaucas uz Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2005.gada spriedumu lietā Nr.SKA-217, interpretējot terminu „savs īpašums" kā īpašumu, ko persona iegādājusies lietošanai personiskajām vajadzībām. VID nav ņēmis vērā, ka tiesa šajā spriedumā devusi vēl vienu pazīmi, kas jāņem vērā, nošķirot īpašuma iegādi personīgām vajadzībām vai saimnieciskās darbības ietvaros, tas ir, lai atzītu, ka

īpašums iegādāts saimnieciskajai darbībai ir jābūt acīmredzami, ka tas nav iegādāts personīgajai lietošanai. Konkrētajā gadījumā ir acīmredzami, ka īpašums nav izmantots saimnieciskajā darbībā.

[3] VID rakstveida paskaidrojumā pieteikumu uzskata par nepamatotu un paskaidro turpmāk minēto.

[3.1] Lietā nav strīda par to, ka *I.B.* 2004., 2005. un 2006.gada ienākumu deklarācijās uzrādīja ienākumus no nekustamo īpašumu pārdošanas kā neapliekamos ienākumus, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „a" apakšpunktu (sava nekustamā īpašuma pārdošana). Viņš 2004.gadā pārdeva 8 nekustamos īpašumus, bet 2005.gadā 12 īpašumus, kas atdalīti no nekustamajiem īpašumiem „*/Nosaukums/*" un „*/Nosaukums/*", tādējādi gūstot ienākumus. Sludinājumi par nekustamo īpašumu pārdošanu bija ievietoti nekustamo īpašumu pārdošanas reklāmas portālā. Pieteicējs auditējamā periodā nebija reģistrēts kā saimnieciskās darbības veicējs.

[3.2] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta noteikumiem pieteicēja pienākums ir rūpēties par to, lai viņa rīcībā būtu objektīvi pārbaudāmi pierādījumi, ko iesniegt nodokļu administrācijai, lai pamatotu savus iebildumu par aprēķināto nodokļu summu. Savukārt, lai kādu darbību atzīstu par saimniecisko darbību, tai jāatbilst vairākām pazīmēm, tai jābūt ilgstošai vai sistemātiskai ar nolūku gūt peļņu. Pieteicējs nav iesniedzis VID pierādījumus, kas apliecinātu, ka strīdus nekustamo īpašumu iegādājies, lai izmantotu to personiskajām vajadzībām.

[3.3] Pieteicējs no nekustamajiem īpašumiem „*/Nosaukums/*" un „*/Nosaukums/*" 2004. un 2005.gadā atdalīja 20 atsevišķus nekustamos īpašumus, kurus pārdeva. Pārdoto nekustamo īpašumu skaits norāda uz īpašumu pārdošanas sistemātiskumu. Lietā nav strīda par to, ka, pārdodot nekustamos īpašumus, pieteicējs 2004.gadā guvis Ls 64409,78 un 2005.gadā – Ls 177769,97 lielu peļņu, kas ir nekustamo īpašumu iegādes vērtības un nekustamo īpašumu pārdošanas vērtības starpība.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 10.marta spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedumā norādīts turpmāk minētais.

[4.1] Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja darījumi ir vērtējami kā saimnieciskā darbība, kas ir IIN objekts, vai arī darījumi ir atzīstami par personiskās mantas pārdošanu, kas nav apliekama ar IIN.

[4.2] Tiesa secināja, ka nekustamo īpašumu tirdzniecība nemaina savu raksturu tikai tādēļ, ka persona pārdod īpašumu, ievērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktā noteikto kritēriju. Ja persona iegādājas īpašumus ar mērķi veikt to tālāku pārdošanu, notiek tirdzniecība, nevis atsevišķs, neregulāra rakstura darījums - sava īpašuma pārdošana.

Komercdarbības nošķiršanai no personas ikdienas darbībām izmanto trīs komercdarbību raksturojošos kritērijus: veikto darbību sistemātiskums, darbību veikšana savā vārdā un darbību veikšana nolūkā gūt peļņu.

[4.3] Noslēgto darījumu apjoms liecina par regularitāti, kas ir viena no saimnieciskās darbības pazīmēm. Tāpat visos gadījumos darījumi ir slēgti par samaksu un darījumi veikti savā vārdā. Līdz ar to tiesa atzina, ka pieteicējs veicis saimniecisko darbību - nekustamo īpašumu tirdzniecību.

[4.4] Tiesas vērtējumā lietā nav izšķirošas nozīmes faktam, kāda bija pieteicēja iecere 1998.-1999.gadā, iegādājoties nekustamo īpašumu. Izšķirošie kritēriji, kas nosaka saimnieciskās darbības esamību, ir darbības faktiskais raksturs, nevis pieteicēja teorētiskie plāni īpašuma iegādes brīdī.

Nekustamā īpašuma sadalīšana notikusi jau 1998.gadā, kas liecina, ka jau 1998.gadā pieteicējs faktiski uzsāka saimniecisko darbību ar nekustamo īpašumu tirdzniecību. No Rīgas apgabaltiesas Rīgas rajona Zemesgrāmatu nodaļas 2008.gada 19.marta nodalījuma noraksta zemes gabalam „*/Nosaukums/*" ar kadastra Nr.*/kadastra numurs/* secināms, ka no nekustamā īpašuma laikā no 2000.gada līdz 2006.gadam atdalīti 77 zemes gabali. Tiesas ieskatā minētie fakti apstiprina, ka pieteicējs ir plānojis un arī veicis saimniecisko darbību vismaz piecu gadu periodā.

[4.5] Nav pamatots pieteicēja viedoklis, ka nav ņemta vērā pieteicēja informācija, ka viņš uz zemes gabala uzcēlis savu dzīvojamo māju un izmanto to savām vajadzībām. VID nav iekļāvis uzrēķinā darījumu ar pieteicēja dzīvesvietas īpašumu „*/Nosaukums/*", */Nosaukums/*, Ķekavas pagasts.

[4.6] IIN uzrēķinā ir iekļauts darījums ar *S.B.* par nekustamā īpašuma (zemes) */adrese/* pārdošanu un darījumi ar *K.B.* par 2 /7 domājamo daļu no īpašuma */adrese/*, un 1/2 domājamās daļas no nekustamā īpašuma „*/Nosaukums/*" ar kadastra Nr.*/kadastra numurs/*.

Tiesas vērtējumā laulāto attiecības principā neizslēdz faktu, ka starp laulātajiem var tikt slēgti saimnieciska rakstura darījumi, tai skaitā arī pirkuma – pārdošanas līgumi. No Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – noteikumi Nr.793) 61.punkta secināms, ka samaksas fakta neesamība nav par pamatu personas atbrīvošanai no nodokļa samaksas, bet gan pamats iespējamā prasījuma celšanai pret personu, kura nav izpildījusi līguma noteikumus.

[4.7] Izvērtējot pieteicēja darījumu ar *K.B.* par zemes gabala „*/Nosaukums/*" 1/2 domājamās daļas pārdošanu un 5/7 domājamo daļu pārdošanu no īpašuma */adrese/*, tiesa atzina, ka darījums ir atzīstams par saimniecisku darījumu un ir apliekams ar IIN. Īpašuma atsavināšana notikusi ar pirkuma – pārdevuma līgumu, norādot pārdošanas summas, kas pārsniedz objekta kadastrālo vērtību. Līgumi nav atcelti vai atzīti par spēkā neesošiem. Pārdotie īpašumi netika izmantoti pieteicēja ģimenes ikdienas vajadzībām, bet tika izmantoti pieteicēja saimnieciskajā darbībā.

No komercdarbības jēdziena izpratnes viedokļa tiesas skatījumā nav izšķirošas nozīmes darījuma partnera statusam un radniecisku (laulības) attiecību esamībai. Nav nozīmes tam, vai darījumi tiek slēgti ar ģimenes locekļiem, radiniekiem, draugiem, vai arī ar iepriekš nezināmām personām.

Konkrētajā gadījumā darījumu norobežošanu padara sarežģītāks apstāklis, ka pieteicējs pretēji normatīvo aktu prasībām nebija reģistrējies kā saimnieciskās

darbības veicējs. Ja pieteicējs būtu reģistrējis saimniecisko darbību, zemes „*/Nosaukums/*" iegāde jau sākotnēji tiktu reģistrēta kā darījums, kas attiecas uz saimniecisko darbību, jo šis darījums ir par pamatu tirdzniecībai 5 gadu garumā (76 darījumu slēgšanai). Līdz ar to arī tā tālāka pārdošana neatkarīgi no darījuma partnera ir saimnieciskās darbības realizācija. Izslēdzama ir tikai īpašuma izmantošana dzīvošanai, kas nav uzskatāma par saimniecisko darbību.

Darījums ar *S.B.* noslēgts kā pirkuma līgums un tiesas sēdē lieciniece apstiprināja faktu, ka darījuma samaksa ir veikta. Pirkuma līgumā nav norādīts, ka tas ir uzskatāms par vienošanās par laulāto mantas sadali izpildi. Līdz ar to tiesa secināja, ka lietā esošie pierādījumi nav pietiekami, lai konstatētu, ka pirkuma darījums nav noticis, bet ir notikusi vienošanās par laulāto mantu sadali izpildi bez ienākumu gūšanas.

[4.8] Tiesa neatrada kļūdas VID veiktajā nokavējuma naudas aprēķinā. Tā kā pieteicējs nebija reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs, tiesa secināja, ka VID pamatoti piemēroja likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.pantu.

[5] Par šo spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, kurā papildus pieteikumā minētajam norādīts turpmāk minētais.

[5.1] VID aprēķināja IIN 2005.gadā par darījumu ar pieteicēja laulāto *K.B.* VID nav tiesību analizēt pieteicēja ģimenes attiecības, ņemot vērā Civillikuma noteikumus. Pieteicējam ar sievu līdz 2005.gada decembrim nebija noteikta atsevišķa manta, un nekustamais īpašums „*/Nosaukums/*" nebija reģistrēts zemesgrāmatā kā pieteicēja atsevišķā manta, tādēļ darījumos ar laulāto nenotika īpašuma tiesību maiņa. Tā kā nav iespējams pirkt savu īpašumu un saņemt naudu no sevis, darījumi ar pieteicēja sievu nav spēkā un attiecīgi nav iespējams šiem darījumiem piemērot nodokļus. Turklāt darījumā ar laulāto netika maksāta pirkuma maksa, tāpēc tas uzskatāms par mantas sadali.

[5.2] VID audita laikā pārkāpa Administratīvā procesa likuma 5., 6., 8., 10. un 14.[1]pantā noteiktos principus.

[5.3] VID iejaucās pieteicēja ģimenes privātajā dzīvē un aizskāra pieteicēja dzīves neaizskaramību, tādējādi pārkāpjot Eiropas Cilvēktiesību konvencijas 8.pantu.

[5.4] VID audita laikā pieteicējam atteica iepazīties ar lietas materiāliem, jo tie esot slepeni. Minētais liedza pieteicējam sagatavoties aizstāvībai, apstrīdot VID lēmumus.

[5.5] VID pārkāpa Administratīvā procesa likuma 67.panta pirmās daļas 4.punktu.

[5.6] Sods, kas tiek uzlikts par nodokļu normu neievērošanu, uzskatāms par krimināls odu. Soda sankcija par normatīvo aktu pārkāpumiem, kad pārkāpums tiek pamatots tikai ar iestādes pieņēmumu un tiesību normu interpretāciju par likumu, kurā trīs dažādas tiesību normas sastāvus var attiecināt uz vienu gadījumu, pārkāpj Latvijas Republikas Satversmē garantētās tiesības zināt savas tiesības un tiesības uz īpašumu, kā arī apšaubāms ir šāda soda samērīgums.

[5.7] Tiesa piemēroja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1] daļu, izceļot faktu, ka par saimniecisko darbību uzskatāma jebkura

darbība, kas vērsta uz preču tirdzniecību. Tiesa arī noraidīja likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta c) apakšpunkta piemērošanu, norādot, ja persona iegādājas īpašumu ar mērķi veikt to tālāku pārdošanu, notiek tirdzniecība, nevis atsevišķs, neregulāra rakstura darījums – sava īpašuma pārdošana. Tiesa nav sniegusi argumentāciju par to, kā tika noskaidrots fakts, ka pieteicējs īpašumu iegādājās ar mērķi veikt tā tālāku pārdošanu, ja pieteicējs konsekventi izskaidroja un sniedza pierādījumus, ka 1998.gadā iegādājās īpašumu ar mērķi izveidot lauku saimniecību un šādu mērķi daļēji arī sasniedza, uzceļot ģimenes māju, kurā dzīvo pieteicēja ģimene.

[5.8] Tiesa norādīja, ka pieteicējs auditējamā periodā pārdevis 20 nekustamos īpašumus un noslēgto darījumu apjoms liecina par regularitāti, kas ir viena no saimnieciskās darbības pazīmēm. Tāpat visos gadījumos darījumi ir slēgti par samaksu. Taču tiesa nav ņēmusi vērā pierādījumus, ka darījumi bija ar bijušo laulāto, ar esošo laulāto un ka darījumu skaits atbilst tam darījumu skaitam, par kādu pieteicējs samazināja savu īpašumu. Tiesa no minētā fakta secināja, ka pieteicējs veica saimniecisko darbību - nekustamo īpašumu tirdzniecību. Tirdzniecību veido divas kumulatīvas pazīmes - pirkšana un pārdošana. Šajā gadījumā neizpildās saimnieciskās darbības nosacījums – pirkšana, jo īpašumu pieteicējs iegādājās tikai vienu reizi un ar mērķi to izmantot savām vajadzībām. Tāpēc vēlākā īpašuma atsavināšana ir sava īpašuma samazināšana, un šādai darbībai nav mērķa gūt peļņu.

[5.9] Tiesa noraidīja pieteicēja argumentus par īpašuma iegādes faktu 1998.-1999.gadā, norādot, ka izšķirošie kritēriji, kas nosaka saimnieciskās darbības esamību, ir darbības faktiskais raksturs, nevis pieteicēja teorētiskie plāni īpašuma iegādes brīdī. Pieteicējs minētajam nepiekrīt, jo lietā atzīts, ka pieteicējs sistemātiski pircis un pārdevis īpašumu, tāpēc nodarbojies ar saimniecisko darbību. VID audita pārskatā norāda visas pieteicēja darbības 20 gadu laikā ar īpašumiem, lai pierādītu saimnieciskās darbības pazīmi – pirkšanu. Ar šādu tiesas secinājumu faktiski tiek noteikts, ka likumdevēja teiktajam nav nozīmes un VID nekas nav jāpierāda.

Minētais tiesas secinājums ir pretrunā ar pašas tiesas secināto, ja persona īpašumus iegādājas ar mērķi veikt to tālāku pārdošanu, notiek tirdzniecība. Līdz ar to tiesa spriedumu motivēja ar pretrunīgiem secinājumiem. Noskaidrot īpašumu iegādes mērķi ir būtiski, jo tikai noskaidrojot, vai īpašums ir ,,savs īpašums" likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē, ir iespējams pareizi piemērot šo likumu.

[5.10] Tiesas norāde par lietas materiāliem, no kuriem var secināt, ka nekustamā īpašuma sadalīšana notikusi 1998.gadā, ir jauns fakts, ko pieteicējs uzzināja tikai no sprieduma. Turklāt pieteikumā norādīts, ka pieteicēja nekustamais īpašums nekad nav sadalīts, un pieteicējs iesniedza zemesgabala plānu, kas minēto apstiprina. Minētais fakts liecina, ka tiesa nav pārbaudījusi šos lietas materiālus.

[5.11] Konstatējot, ka no īpašuma ,,*/Nosaukums/*" no 2000.gada līdz 2006.gadam atdalīti 77 zemes gabali, tiesa secināja, ka tas apstiprina faktu, ka pieteicējs ir plānojis un veicis saimniecisko darbību. Šis secinājums ir nepamatots, jo kopīgajam pārdoto īpašumu skaitam vai laika periodam, kādā

darījumi veikti, nav nozīmes, lai secinātu, ka ir veikta saimnieciskā darbība. Arī viens īpašums, kas pārdots vienā dienā, ja tas ir iegādāts ar mērķi to pārdod, ir saimnieciskā darbība. Lai secinātu, ka persona veic saimniecisko darbību, svarīgs ir nevis pārdoto īpašumu skaits vai laika periods, kādā darbība veikta, bet gan īpašuma iegādes un pārdošanas mērķis.

[5.12] Tiesa norādīja, ka pieteicējs *S.B.* īpašumu ir dāvinājis, taču pieteicējs to nav teicis. Pieteicējam vajadzēja sadalīt laulāto kopmantu ar bijušo laulāto, nevis dāvināt to bijušajai laulātajai.

[5.13] Tiesa konstatēja, ka lietā esošie materiāli nav pietiekoši, lai secinātu, ka ar *S.B.* nav noticis pirkuma darījums. No tā tiesa secina, ka darījums ir bijusi saimnieciskā darbība. Tiesai ir informācija, ka pieteicējs bija laulībā ar *S.B.* un laulība tika šķirta. Šķirot laulību, laulātajiem ir jāatrisina laulāto mantiskās attiecības. Laulāto mantiskās attiecības tika nokārtotas ar vienošanos par laulāto mantas sadali. Šie pierādījumi ir pietiekoši, lai varētu konstatēt, ka darījumi ar bijušo laulāto par nekustamo īpašumu, kurā laulātie ir dzīvojuši, ir laulāto mantas sadale, nevis saimnieciskā darbība. Tas, vai bijušie laulātie savstarpēji maksā vēl kādas summas šajā procesā, neietekmē faktu, ka tā ir laulāto mantas sadale, ko apstiprina attiecīgs līgums.

[5.14] Tiesa atsaucas uz noteikumiem Nr.793, konstatējot, ka noteikumi piemērojami ar 2006.gada 1.jūniju, lai secinātu, ka nekustamā īpašuma pārdošanas dienu un faktu, ka darījums ar laulāto ir jāapliek ar nodokli. Taču tiesa, izraujot no minēto noteikumu konteksta vienu tiesību normu, nepamana, ka, pirmkārt, darījumi ar *K.B.* notika 2005.gadā un, otrkārt, šo noteikumu 56.pantā ir noteikts, ka, piemērojot likuma 9.panta pirmās daļas 19.punktu, ja fiziskā persona pārdod nekustamo īpašumu, kas bijis tās īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, ienākums ir atbrīvots no aplikšanas ar IIN.

[5.15] Tiesas atsaucas uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.pantu, kas paredz, ka nodokļu maksātājam VID var aprēķināt soda naudu 150% apmērā. Likumā „Par nodokļiem un nodevām" 34.pantā šāda sankcija nav paredzēta. Tas pierāda, ka tiesa nav vērtējusi lietas apstākļus.

[5.16] Tiesa nav pamatojusi, kāpēc pieteicēja norādītie argumenti par īpašuma iegādes mērķi ir noraidīti un attiecīgi, kāpēc īpašumu, kurā dzīvo pieteicēja ģimene, nevar uzskatīt par savu īpašumu.

[5.17] Tiesa nav sniegusi pamatojumu, kāpēc tā noraidīja pieteicēja argumentus par VID pārkāpumiem, veicot pieteicēja auditu, t.i., pieteicēja neuzklausīšanu, iesniegto pierādījumu ignorēšanu, lēmumu nepamatošanu atbilstoši Administratīvā procesa likuma 67.pantam, aizliegumu iepazīties ar lietas materiāliem.

[5.18] Tiesa nav sniegusi pamatojumu, kāpēc noraida pieteicēja argumentus par audita pārskata un lēmumu savstarpējām pretrunām.

[5.19] Tiesa nav sniegusi pamatojumu, kāpēc tā noraidīja pieteicēja argumentus par vienlīdzības principa pārkāpumu VID lēmumos.

[5.20] Argumentējot par piemērotās soda naudas pamatotību, tiesa aprobežojas ar konstatējumu, ka pieteicējs nebija reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs. Tiesa nav sniegusi argumentus, kas noraidītu pieteicēja paskaidrojumus par to, vai normāls cilvēks no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma

nodokli" tiesiskā regulējuma spēj izsecināt, kurā gadījumā, pārdodot savu īpašumu, personai ir jāreģistrējas par nodokļu maksātāju un kurā nav, un vai šāds likuma „Par nodokļiem un nodevām" regulējums ir pietiekošs un saprātīgs pamats, lai personai, nekonstatējot tās vainu, piemērotu sodu, kas atbilst krimināltiesiskam sodam.

[6] Par pieteicēja apelācijas sūdzību VID iesniedza paskaidrojumu, kurā norādīts turpmāk minētais.

[6.1] Pretēji apelācijas sūdzībā norādītajam pieteicējs, pārdodot 20 nekustamos īpašumus, ir veicis saimniecisko darbību, jo darījumus slēdzis savā vārdā un par samaksu, noslēgto darījumu apjoms liecina par regularitāti.

[6.2] Spriedumā pamatoti norādīts, ka nozīme ir pieteicēja darbības raksturam, nevis pieteicēja teorētiskajiem plāniem īpašuma iegādes brīdī.

[6.3] Konkrētajā gadījumā nav piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta c) apakšpunkts.

[6.4] Spriedumā pamatoti norādīts, ka starp laulātajiem var tikt slēgti saimnieciska rakstura darījumi, tādēļ pieteicēja darījumi ar *K.B.* ir apliekami ar IIN, jo veikti saimnieciskās darbības ietvaros, nevis uzskatāmi par vienošanās par laulāto mantas sadali izpildi.

[6.5] Tiesa pareizi novērtēja lietas faktiskos apstākļus un pierādījumus lietā, kas noveda pie pareizas lietas izspriešanas un pamatota sprieduma.

[7] Tiesas sēdē pieteicējs apelācijas sūdzību uzturēja un lūdza pieteikumu apmierināt. Atbildētāja pārstāve apelācijas sūdzību neatzina un lūdza pieteikumu noraidīt.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir pamatota un pieteikums ir apmierināms.

[9] VID pieteicējam aprēķinājis nomaksai budžetā IIN un soda naudu tāpēc, ka pieteicējs 2004.un 2005.gadā pārdevis pavisam kopā divdesmit nekustamos īpašumus. VID šos darījumus atzina par pieteicēja saimniecisko darbību.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts *(redakcijā, kas bija spēkā 2004. un 2005.gadā)* noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem.

Lietā ir strīds par minētās normas tulkojumu kopsakarā ar šā likuma 11.panta $1.^{1}$daļu, kas definē saimnieciskās darbības jēdzienu, proti, lietā ir izšķirams 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.

[10] Senāts 2010.gada 3.decembra spriedumā lietā Nr.SKA-526/2010 apsvēra tiesību jautājumu, vai sistemātiska nekustamo īpašumu, kas ir bijuši personas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, pārdošana ir saimnieciskā darbība un vai ienākums no tās ir iekļaujams ar IIN apliekamajā ienākumā. Minētajā spriedumā izdarītie secinājumi apgabaltiesas ieskatā ir piemērojami arī šajā lietā.

[10.1] Senāts šajā lietā norādīja, ka mantas pārdošanai (likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „a" apakšpunkts) likumdevējs ir noteicis ienākumu aplikšanas ar nodokli kritēriju, t.i., jāvērtē, cik regulāri, kādā apjomā tiek pārdota manta un kāda ir darījumu ekonomiskā būtība (*sk. noteikumu Nr.793 54.punktu*).

To savā 2005.gada 13.septembra spriedumā lietas Nr.SKA-217/2005 17.punktā ir apstiprinājis arī Senāts, tulkojot likuma 9.panta pirmās daļas 19.punktā lietoto jēdzienu „savs īpašums". Senāts atzina, ka minētajā tiesību normā ietvertie vārdi „savs īpašums" interpretējami kā īpašums, ko persona iegādājusies lietošanai personiskajām vajadzībām. Ja īpašums acīmredzot ir iegādāts nevis personiskajai lietošanai, bet gan realizēšanai citām personām, šāda īpašuma pārdošanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē nevar uzskatīt par sava īpašuma pārdošanu. Tas ir īpašums, kas iegādāts un pārdots saimnieciskās darbības ietvaros. Pretējā gadījumā par sava īpašuma pārdošanu varētu uzskatīt jebkuru tirdzniecību, kuras ietvaros īpašnieks tirgotos ar preci, kas iegādāta par saviem līdzekļiem. Izskatītās lietas gadījumā pieteicējs automašīnas nebija iegādājies personiskajai lietošanai, bet gan realizācijai.

Šī Senāta atziņa ir lasāma kopsakarā ar to, ka lietā notika mantas pārdošana. Tādēļ Senāts jēdzienu „savs īpašums" uzlūkoja vairāk no nodoma puses.

[10.2] Senāts atzina, ka starp mantas (piemēram, automašīnu) un nekustamā īpašuma atsavināšanu ir paša likumdevēja ieviesta atšķirība.

Pirmkārt, likumdevējs ir izdalījis atsevišķi nekustamo īpašumu kā vienu no mantas veidiem, paredzot atsevišķu regulējumu ienākumu aplikšanai ar nodokli.

Otrkārt, ienākuma no nekustamā īpašuma pārdošanas aplikšanu ar nodokli likumdevējs ir darījis atkarīgu tikai no viena kritērija, cik ilgi nekustamais īpašums ir bijis personas īpašumā. Likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktā minētais 12 mēnešu termiņš ir regularitātes kritērijs. Ja nekustamais īpašums tiek pārdots šā termiņa laikā, tad ienākums ir apliekams ar nodokli, ja pārdots vēlāk (jeb retāk), tad nav apliekams ar nodokli. Ja tiek pārdoti vairāki nekustamie īpašumi, kuri bijuši vienas personas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, tad arī ienākumu neapliek ar nodokli. Ar 12 mēnešu termiņu likumdevējs mēģinājis novilkt robežšķirtni starp tirdzniecības (saimniecisko) darbību ar nekustamajiem īpašumiem un „sava īpašuma" atsavināšanu. Likumdevēja ieskatā, ja reiz nekustamais īpašums nav pārdots gada laikā, tas kļūst par „savu īpašumu".

[10.3] Šāda pieeja nav bijusi veiksmīga. Kā liecina likumprojekta Nr.292/Lp9 anotācija, noteiktais gada termiņš izrādījās nepietiekams, lai bremzētu spekulāciju (regulāru pārdošanu) ar nekustamajiem īpašumiem.

Likumdevējam tika ierosināts nevis aplikt ar nodokli ienākumu pieaugumu no nekustamo īpašumu pārdošanas, bet pagarināt nekustamā īpašuma turēšanas termiņu līdz trim gadiem un vēl papildus noteikt, ka pēdējā gadā tur ir jādeklarē dzīvesvieta. Anotācijā Ministru kabinets norādīja, ka „*iedzīvotāju ienākuma nodokli šobrīd piemēro vienīgi ienākumam no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem. Tādējādi ir izveidojušies labvēlīgi apstākļi spekulācijām nekustamā īpašuma jomā (vairumā gadījumu par banku izsniegtiem kredītlīdzekļiem), negatīvi ietekmējot ekonomisko stabilitāti un veicinot inflācijas pieaugumu. Lai novērstu minēto situāciju, nepieciešami grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", nosakot stingrākus kritērijus nodokļa atvieglojumam attiecībā uz ienākumu no nekustamā īpašuma pārdošanas, tādējādi samazinot no nodokļa atbrīvoto objektu skaitu*". Tātad izpildvara, tostarp arī dienests, netulkoja likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktu tā, ka viena gada ietvaros atsavināmo nekustamo īpašumu daudzums noteiktu to, vai gūtais ienākums ir apliekams ar nodokli *(sk. arī D.Tauriņš. Visiem vienādus spēles noteikumus! Žurnāls Bilance, 2007, Nr.12, 5., 6.lpp.)*.

[10.4] Likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts nav saistāms ar likuma 11.panta 1.[1]daļu, kas definē saimnieciskās darbības jēdzienu. 9.pants noteic, kuru ienākumu veidi netiek iekļauti gada apliekamajā ienākumā. Ja pats ienākuma veids jau netiek iekļauts gada apliekamajā ienākumā, tad nav nozīmes darbības sistemātiskumam un atlīdzības raksturam. Piemēram, 9.pantā norādīts, ka gada apliekamā ienākumā netiek iekļautas summas no noguldījumiem un depozītiem Latvijā, hipotekārajām ķīlu zīmēm. Ja nodokļu maksātājs izvietotu vairākus depozītus dažādās kredītiestādēs, vai pārdotu savas ķīlu zīmes (3.punkts), gūtu ienākumus, tad, neskatoties uz sistemātisko raksturu, ienākums netiktu iekļauts gada apliekamajā ienākumā. Vai, piemēram, ja nodokļu maksātājs regulāri nodotu asinis kā donors (18.punkts), arī tad gūtais ienākums, neskatoties uz asiņu nodošanas regularitāti, netiktu iekļauts gada apliekamajā ienākumā. Vienīgais izņēmums ir attiecībā uz mantas (preču) pārdošanu (11.panta otrās daļas 1.punkts). Tieši tādēļ 9.panta pirmās daļas 19.punkta „a" apakšpunkta piemērošanai noteikumu Nr.793 54.punktā paskaidrots, ka nepieciešams nošķirt, kur savas mantas pārdošana ir neapliekams darījums, bet kur – jau saimnieciska darbība.

[10.5] Ievērojot minētos apsvērumus, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta tekstu, sistēmu ar „a" apakšpunktu, normas attīstības vēsturi (vēlākos grozījumus), Senāts secināja, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts tulkojams tā, ka, arī pārdodot vairākus nekustamos īpašumus, kuri bijuši personas īpašumā ilgāk kā 12 mēnešus, gūtais ienākums nav apliekams ar IIN.

[11] Izskatāmajā lietā nav strīda par to, ka IIN un soda nauda par 2004. un 2005.gadu pieteicējam aprēķināta, ņemot vērā ieņēmumus, kas veidojās no tādu nekustamo īpašumu pārdošanas, kuri ir bijuši pieteicēja īpašumā ilgāk kā 12 mēnešus. Kā norādījis Senāts, no šādiem darījumiem gūtais ienākums nav

apliekams ar IIN, tādēļ Lēmums ir atzīstams par prettiesisku un atceļams.

[12] Tā kā pieteikums ir apmierināms, atbildētājam, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.pantu ir uzliekams pienākums atmaksāt *I.B.* viņa samaksāto valsts nodevu kopumā Ls 20 apmērā.

[13] Ņemot vērā iepriekš secināto, Administratīvā apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesas spriedums nav pamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

apmierināt *I.B.* pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 15.augusta lēmumu Nr.19/23014 ar tā pieņemšanas dienu.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atmaksāt *I.B.* viņa samaksāto valsts nodevu Ls 20 (divdesmit latus).

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)*	I.Amona
Tiesneses	*(paraksts)*	Z.Kupce
	(paraksts)	S.Liniņa

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese I.Amona
Rīgā, 2011.gada 6.maijā