NORAKSTS
Lieta Nr.A420416811
A01355-12/33

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Jelgavā 2012.gada 15.februārī
Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnesis A.Vīksne,

piedaloties pieteicēja *A.V.* pārstāvim *A.K.*,
Atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *L.R.*,
atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *A.V.* pieteikuma par (turpmāk arī – pieteicējs) pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – VID vai atbildētājs) ģenerāldirektores 2010.gada 20.decembra lēmuma Nr.22.47/68030 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektore, izskatot pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumu, 2010.gada 20.decembrī pieņēma lēmumu Nr.22.47/68030 (turpmāk – Lēmums), ar kuru nolēma:

1) atstāt negrozītu VID NKP Fizisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores *J.B.* 2010.gada 27.septembra lēmumu Nr.23.11/1204 daļā par noteiktajiem saimnieciskās darbības zaudējumiem 2007.gadā Ls 363,55 un 2008.gadā Ls 1245,48 apmērā;

2) atcelt VID NKP Fizisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores *J.B.* 2010.gada 27.septembra lēmumu Nr.23.11/1204 daļā par papildu nomaksai budžetā aprēķināto PVN Ls 4174,9, PVN soda naudu Ls 4174,9 un nokavējuma naudu Ls 1676,93;

3) noteikt *A.V.* papildu nomaksai budžetā PVN Ls 4174,9 un nokavējuma naudu Ls 1676,93.

Lēmumā konstatēts, ka iestāde ir pamatoti secinājusi, ka pieteicējs, iegādājoties un atsavinot transporta līdzekļus, ir veicis saimniecisko darbību un nav savlaicīgi reģistrējies kā PVN apliekamā persona.

[2] Administratīvās rajona tiesas Jelgavas tiesu namā 2011.gada 21.janvārī saņemts *A.V.* pieteikums, kurā izteikts lūgums atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 20.decembra lēmumu Nr.22.4.7/68030, norādot, ka pieteicējs nav nodarbojies ar saimniecisko darbību tādā veidā, kā tas atspoguļots Lēmumā, jo visus transporta līdzekļus, kurus viņš iegādājies, viņš lietojis savām vajadzībām un tikai pēc ilgāka laika posma, šie transporta līdzekļi ir realizēti.

Pieteicējs uzskata, ka Lēmumā norādītais, ka transporta līdzekļus viņš iegādājies tikai saimnieciskās darbības nodrošināšanai, ir nepamatots.

2011.gada 28.februārī tiesā saņemts VID paskaidrojums *(lietas 30.lapa)*, kurā norādīts, ka pieteicēja pieteikumu uzskata par nepamatotu un noraidāmu.

[3] Pieteicēja pārstāvis tiesas sēdē pieteikumā ietverto prasījumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem.

Tiesas sēdē atbildētāja pārstāve prasījumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumos norādītajiem apsvērumiem.

Motīvu daļa

[4] Tiesa, izvērtējot lietas materiālus kopsakarā ar tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem, atzīst, ka pieteikums ir noraidāms.

[5] Lietā nav strīda par to, ka pieteicējs 2007. un 2008.gadā atsavināja 6 transportlīdzekļus, kurus sākotnēji CSDD reģistrējis uz sava vārda, bet pēc to pārdošanas – uz citu personu vārda.

Pieteicējs pieteikumā (lūguma daļā, lietas 4.lapa) lūdz atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 20.decembra lēmumu Nr.22.47/68030. Kopsakarā ar pieteikumā norādīto, ka pieteicējs vēlas, lai tiktu atcelts lēmums daļā par papildus nomaksai aprēķināto PVN Ls 4174, 90 un nokavējuma naudu Ls 1676,93 apmērā, secināms, ka prasījums ir par Lēmuma atcelšanu daļā, ar kuru pieteicējam secināms, ka pieteicējs vēlas, lai tiktu atcelts Lēmums daļā par papildus nomaksai valsts budžetā aprēķināto PVN Ls 4174, 90 un nokavējuma naudu Ls 1676,93 apmērā *(lietas 3.lapa)*. Līdz ar to pieteikumā ietvertais prasījums ir precizējams, proti, pieteicējs lūdz atcelt Lēmumu daļā par papildus nomaksai valsts budžetā aprēķināto PVN Ls 4174, 90 un nokavējuma naudu Ls 1676,93 apmērā.

Lietā pastāv strīds par to, vai pieteicējs ir veicis ar PVN apliekamus darījumus (saimniecisko darbību), vai pieteicējam bija pienākums reģistrēties VID kā ar PVN apliekamai personai, kā arī vai pieteicējam ir pienākums maksāt PVN no transportlīdzekļu realizācijas.

[6] Pieteicējs uzskata, ka viņš nav veicis saimniecisko darbību, jo automašīnas pārdevis kā savu īpašumu, proti tās iegādājies tikai savām vajadzībām.

Tiesa šādu pieteicēja viedokli par to, ka viņa darbībās nav saskatāmas saimnieciskās darbības pazīmes, uzskata par nepamatotu, turpmāk norādīto apsvērumu dēļ. Proti, tiesa, ņemot vērā, pirmkārt, divu gadu laikā iepirkto un pārdoto automašīnu skaitu, otrkārt, faktu, ka automašīnas sākumā tika reģistrētas uz pieteicēja vārda, bet pēc tam pārreģistrētas uz citu personu vārda, un, treškārt, pieteicēja darbību ilgstošo un sistemātisko raksturu, secina, ka pieteicējs 2007. un 2008.gadā veicis saimniecisko darbību Komerclikuma un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otrā daļa noteic, ka ar nodokli apliekamie darījumi ir: 1) preču piegāde, arī pašpatēriņš; 2) pakalpojumu sniegšana, arī pašpatēriņš; 3) preču imports. Savukārt minētā likuma 1.panta 2.punkts nosaka, ka preču piegāde ir darījums, kas izpaužas kā īpašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu (īpašumu).

Tā kā automašīnas tika atsavinātas, tās pārdodot, tad secināms, ka ir notikusi īpašnieku maiņa pret atlīdzību, kas atzīstama par preču piegādi, t.i., ar nodokli apliekams darījums.

Tiesa secina, ka VID pamatoti ir konstatējis, ka pieteicējs veicis preču (automašīnu) piegādes. Tātad pieteicējs ar automašīnu pārdošanu nodarbojies sistemātiski un pastāvīgi. Sistemātiska automašīnu iegāde un to tālāka pārdošana ir saistīta ar mērķi gūt peļņu.

Saskaņā ar Komerclikuma 1.panta trešo daļu saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību, bet atbilstoši likuma „Par uzņēmējdarbību" (*spēkā līdz 19.05.2006.*) 1.panta pirmajai daļai uzņēmējdarbība ir ilgstoša vai sistemātiska ekonomiskā darbība un kapitāla ieguldīšana, kas vērsta uz preču ražošanu, realizāciju, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu nolūkā iegūt peļņu.

Attiecībā uz tiesību normu interpretāciju, kas definē komercdarbību kā vienu no uzņēmējdarbības veidiem un saimniecisko darbību, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts), skatot līdzīgas lietas, ir norādījis, ka no minētajām tiesību normām izriet, ka personas veiktās darbības ir atzīstamas par saimniecisku darbību, ja persona nolūkā gūt peļņu patstāvīgi, t.i., savā vārdā, sistemātiski veikusi noteiktas darbības (*skat. Senāta 2008.gada 4.aprīļa spriedumu lietā Nr.SKA-95/2008*[1] *vai Senāta 2008.gada 19.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-260/2008*[2]). Proti, komercdarbības jēdziens ietver vairākus atklātos tiesību jēdzienus, tādus kā sistemātiskums un patstāvīga darbība. Šie tiesību jēdzieni katrā konkrētā lietā iestādei un tiesai ir jāpiepilda ar noteiktu saturu. Tas nozīmē, ka tiesa, izvērtējot lietas materiālus, vērtē, vai personas darbībās, šajā gadījumā iepērkot noteikta skaita automašīnas katru gadu un tās tālāk atsavinot trešajām personām, ir saskatāmas saimnieciskās darbības pazīmes.

[1] http://www.tiesas.lv/files/AL/2008/04_2008/04_04_2008/AL_0404_AT_SKA-0095_2008.pdf
[2] http://www.tiesas.lv/files/AL/2008/06_2008/19_06_2008/AL_1906_AT_SKA-0260_2008.pdf

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

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

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

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

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

Arī likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" definē, kad fiziskās personas darbība kvalificējama kā saimnieciskā darbība, un proti, ja tā atbilst vienam no šādiem kritērijiem:

1) darījumu regularitāte un sistemātiskums (trīs un vairāk darījumi taksācijas periodā vai pieci un vairāk darījumi trijos taksācijas periodos) vai

2) ieņēmumi no darījuma pārsniedz Ls 10 000 un vairāk latu taksācijas gadā, izņemot ienākumus no personīgā īpašuma atsavināšanas atbilstoši šā likuma 9.panta pirmās daļas $19.^{2}$ punktam vai

3) darbības ekonomiskā būtība vai personas īpašumā esošo lietu apjoms norāda uz sistemātisku darbību ar mērķi gūt atlīdzību (skat. likuma $1.^{3}$ pantu).

Ievērojot minēto un izvērtējot saimnieciskās darbības pazīmes, secināms, ka pieteicēja darbības, pārdodot automašīnas, vērtējamas kā pieteicēja saimnieciskā darbība. Proti, kā izriet no lietas materiāliem, pieteicējs noteiktā laikā posmā realizējis 6 automašīnas, tādējādi, gūstot ienākumu kā atlīdzību par automašīnu pārdošanu.

[8] Savukārt pieteicēja norādītais, ka visas automašīnas ir bijušas viņa īpašumā vairāk vai mazāk par kādu noteiktu laika periodu un tās lietojis savām personiskajām vajadzībām, tiesas ieskatā ir vērtējams kopsakarā ar pārdoto automašīnu skaitu.

Kā izriet no Ceļu satiksmes likuma 1.panta 24.punkta, 4.panta piektās daļas un 10.panta otrās daļas, par transportlīdzekļa īpašnieku atzīstama persona, uz kuras vārda transportlīdzeklis reģistrēts transportlīdzekļu reģistrā.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktā noteikts, ka ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas.

Tiesas ieskatā uz pieteicēja automašīnu pārdošanu gadījumiem nav tiesiska pamata piemērot iepriekš minēto tiesību normu, jo automašīnu tirdzniecība nav uzskatāma par sava īpašuma pārdošanu norādītās tiesību normas izpratnē.

Arī Senāts savā judikatūrā ir norādījis, ka minētajā tiesību normā ietvertie vārdi „savs īpašums" interpretējami kā īpašums, ko persona iegādājusies lietošanai savām personiskajām vajadzībām. Tādējādi, 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. Šāda interpretācija būtu pretēja likuma jēgai un mērķim un tālab nav

izmantojama *(skat. Senāta spriedumus lietās SKA-383/2005 un 2005.gada 13.septembra SKA-217/2005)*.

Līdz ar to secināms, ja arī kāda no automašīnām kādu noteiktu laiku tikusi izmantota, bet vēlāk tā pārdota, šajā gadījumā šādas automašīnas pārdošana nav vērtējama nošķirti no pārējo automašīnu pārdošanas. Konkrētajā gadījumā tiek vērtēts kopējais pārdoto automašīnu skaits *(atsavinājis 6 automašīnas mazāk, ka divu gadu periodā , proti no 2007.gada 9.janvāra līdz 2008.gada 14.jūlijam, lietas 30.lapa)*, kas neliecina par darbībām, kas būtu attiecināmas uz savu vajadzību nodrošināšanu, bet gan par sistemātisku saimniecisku darbību. Jo vairāk, ka no lietas materiāliem neizriet īpaši apstākļi, kādu apsvērumu vadīts pieteicējs automašīnas pēc salīdzinoši neilga laika perioda *(pēc iegādes)* pārdeva citām personām.

Turklāt tiesas ieskatā, vērtējot iepriekš minētās pieteicēja darbības, nav loģiski, ka pieteicējs samērā īsā laika periodā *(aptuveni 1,5gads)* iegādājas 6 automašīnas savām vajadzībām, bet pēc tam, nenoskaidrotu iemeslu dēļ, tās pārdod. Pieteicējs nav sniedzis izskaidrojumu iepriekš minētajam. Tiesas ieskatā ir apšaubāma nepieciešamība šādu automašīnu daudzumu izmantot savām vajadzībām neilgā laika posmā. Tiesa neapšauba pieteicēja paskaidrojumu, ka kādu no automašīnām līdz to pārdošanai lietojis pats pieteicējs, tomēr šāds apstāklis, ņemot vērā visu apstākļu kopumu, negroza pieteicēja saimnieciskās darbības raksturu pēc būtības.

Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, tiesa atzīst par pamatotu VID secinājumu, ka pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību, konkrētajā gadījumā īpašuma tiesību uz lietu maiņu, kas likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 2. punkta izpratnē ir preču piegāde.

[9] Turklāt, tas, ka pieteicējam bija nolūks gūt sev mantisku labumu (peļņu), ir pamats secināt no tālāk minētajiem apstākļiem.

Pirmkārt, pieteicējs ir ieguldījis laiku un resursus, lai no ārvalstīm Latvijas Republikā ievestu ievērojamu skaitu automašīnu un tās reģistrētu uz sava vārda. Ja tiek ieguldīts savs laiks un resursi, ir pamats secināt, ka ikviena persona vēlas saņemt ne vien atlīdzību, kas būtu ekvivalenta jau ieguldītajiem resursiem un laikam, bet arī vēlas saņemt vēl papildu labumu.

Otrkārt, sabiedrībā nereti ir sastopami gadījumi, kad personas bez atlīdzības nodod citām personām sev piederošu īpašumu (dāvina). Parasti šādu personu starpā pastāv radniecības, draudzības vai citas īpašas attiecības. Konkrētajā gadījumā pieteicējs ne iestādē, ne arī tiesā nav iesniedzis tādus pierādījumus, ka savas īpašuma tiesības uz automašīnām ir nodevis trešajām personām bezatlīdzības darījuma ceļā, tas ir, noslēdzot dāvinājuma līgumus. Turklāt pieteicējs nav norādījis uz tādiem apstākļiem, kuri varētu būt par pamatu secinājumam, ka starp pieteicēju un personām, uz kuru vārda automašīnas tika pārreģistrētas, pastāvētu kādas īpašas attiecības, kas būtu par pamatu bez atlīdzības minētās automašīnas nodot šīm personām.

Tāpat tiesas ieskatā, apsvērums, ka dažas automašīnas tikušas atsavinātas ar zaudējumiem, proti pārdošanas vērtība bijusi mazāka par iegādes vērtību un automašīnas remonta vērtību nenorāda, ka minētās darbības nebūtu vērstas uz peļņas gūšanu. Vispār zināms, ka jebkura saimnieciskā darbība negarantē tikai peļņas gūšanu. Pastāv risks, ka saimnieciskā darbībā var būt arī ar zaudējumiem. Attiecīgi tikai apstāklis, ka dažas automašīnas pārdotas ar zaudējumiem nav uzskatāms, ka netika veikta saimnieciskā darbība.

Ievērojot minētos apsvērumus, tiesa atzīst, ka pieteicēja darbības ir kvalificējamas kā saimnieciskā darbība.

[10] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta trešo daļu, ja fizisko personu ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā sasniegusi vai pārsniegusi 10000 latu, tām ne vēlāk kā mēneša laikā pēc šīs summas sasniegšanas vai pārsniegšanas ir jāreģistrējas VID kā apliekamām personām.

VID pārbaudē konstatējis, ka 2007.gada 19.februārī darījumu kopējā vērtība sasniedza 10000 latu. Ievērojot minēto, pieteicējam bija jāreģistrējas VID kā ar PVN apliekamai personai mēneša laikā, ko pieteicējs nav izdarījis, bet ir turpinājis veikt ar PVN apliekamus darījumus (automašīnu pārdošanu), tādējādi gūstot ienākumus.

Tā kā pieteicējs mēneša laikā nereģistrējās kā ar PVN apliekama persona, attiecībā uz pieteicēju piemērojams likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktais, ka ar PVN apliek visu ar nodokli apliekamo darījumu vērtību, ja attiecīgos darījumus iekšzemē veikusi ar PVN apliekamā persona.

Ņemot vērā minēto, VID pamatoti secinājis, ka ar PVN apliekami pieteicēja darījumi 2007. un 2008.gadā.

[11] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta trešajā daļā (redakcijā, kas bija spēkā darījumu veikšanas brīdī) noteikts: „Ja fizisko vai juridisko personu un šādu personu ar līgumu vai norunu saistīto grupu vai to pārstāvju ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā sasniegusi vai pārsniegusi 10000 latu, tām ne vēlāk kā mēneša laikā pēc šīs summas sasniegšanas vai pārsniegšanas ir jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienestā kā apliekamām personām".

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta trešajā daļā noteikts, ja persona saskaņā ar šā likuma 3.panta prasībām nav reģistrējusies Valsts ieņēmumu dienestā kā apliekamā persona, bet veic apliekamus darījumus, šī persona no dienas, kad tai bija jāreģistrējas šajā likumā noteiktajā kārtībā, tiek pakļauta pievienotās vērtības nodokļa maksājumiem bez tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumiem (..).Līdz ar to pieteicēja ieņēmumi bija apliekami ar PVN 18% apmērā.

VID pamatoti atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 4.punkta, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 1., 2., 4., 6.punkta, 2.panta otrās daļas 1.punkta, 35.panta trešās daļas nosacījumiem aprēķināja budžetā maksājamo PVN.

[12] Ievērojot iepriekš konstatēto un to, ka pieteicējs nav izvirzījis īpašus argumentus nokavējuma naudas aprēķinam un tā pamatotībai attiecībā uz PVN maksājumiem, kā arī, ņemot vērā Lēmumā norādītās tiesību normas, pieteicējam pamatoti aprēķināta nokavējuma nauda par nokavētā nodokļa *(PVN)* maksājumiem. Līdz ar to Lēmuma atcelšanai vai grozīšanai šajā daļā nav pamata.

Pastāvot šādiem, iepriekš lietā konstatētajiem, apstākļiem, Lēmums atzīstams par tiesisku un pamatotu, bet pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu un 289.-291.pantu, Administratīvās rajona tiesa

nosprieda

noraidīt *A.V.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 20.decembra lēmuma Nr.22.47/68030 atcelšanu daļā, ar kuru papildus nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls 4174, 90 un nokavējuma nauda Ls 1676,93 apmērā.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā 20 dienu laikā no tā sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Jelgavas tiesu namā.

Tiesnesis *(personiskais paraksts)* A.Vīksne

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas

tiesnesis_____ A.Vīksne
Jelgavā, 2012.gada 15.februārī.