NORAKSTS

Lieta Nr.A420569210
SKA-269/2013

S P R I E D U M S

Rīgā 2013.gada 28.jūnijā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

senators J.Neimanis
senators A.Guļāns
senatore V.Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *D.Ņ.* pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 1.februāra lēmuma atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta un *D.Ņ.* kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2012.gada 21.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs *D.Ņ.* 2006. un 2007.gadā pārdeva vairākus nekustamos īpašumus un pārdeva vairākas meža cirsmas. Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu. Dienests konstatēja, ka pieteicējs veicis saimniecisko darbību, bet par gūtajiem ienākumiem nav maksājis nodokli. Ar dienesta 2010.gada 1.februāra lēmumu pieteicējam uzlikts pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu.

[2] Pieteicējs iesniedza pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[3] Izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar Administratīvās apgabaltiesas 2012.gada 21.novembra spriedumu pieteikums apmierināts daļā un atcelts dienesta lēmums daļā par pieteicējam papildus nomaksai budžetā noteikto nokavējuma naudu un soda naudu, izņemot soda naudu un nokavējuma naudu, kas papildus nomaksai budžetā aprēķināta par nekustamā īpašuma „*/Nosaukums/*" atsavināšanu. Pārējā daļā pieteikums noraidīts. Tiesas spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Ar lēmumu pieteicējam ir aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, tostarp, par ienākumiem, kas gūti no nekustamā īpašuma „*/Nosaukums/*" atsavināšanas. Pieteicējs nekustamo īpašumu „*/Nosaukums/*" ir iegādājies 2006.gada 5.decembrī, savukārt atsavinājis 2006.gada 13.decembrī. Ņemot vērā, ka konkrētais nekustamais īpašums pieteicēja īpašumā ir bijis mazāk par 12 mēnešiem, secināms, ka uz to nav attiecināms likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta 19.punkta „c" apakšpunkta normā noteiktais izņēmums attiecībā uz sava īpašuma pārdošanu un ienākumi, kas gūti no minētā nekustamā īpašuma „*/Nosaukums/*" atsavināšanas, ir apliekami ar nodokli.

[3.2] Citu nekustamo īpašumu atsavināšana ir bijusi sistemātiska saimnieciskā darbība. Arī darījumi, atsavinot mežu, ir veikti sistemātiski, turklāt gūstot peļņu. Tādēļ dienests pamatoti ir secinājis, ka pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību, un pamatoti pieteicēja gūtos ienākumus, atskaitot attiecināmos izdevumus, ir aplicis ar nodokli.

[3.3] Senāts 2011.gada 1.jūnija spriedumā lietā Nr.SKA-107/2011 ir atzinis, ka nokavējuma naudas aprēķins par laiku, sākot no nodokļu samaksas pienākuma iestāšanās, gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir samazinājis apliekamo ienākumu, ir pieļaujams tikai līdz ar 2007.gada 8.novembra grozījumu likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" spēkā stāšanās brīdi, turklāt grozījumi nav attiecināmi uz laiku pirms to spēkā stāšanās. Konkrētajā gadījumā pieteicējam nodokļa par 2006.gadu maksāšanas pienākums radās 2007.gada aprīlī, kad speciālās tiesību normas, proti, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmā daļa, neparedzēja nokavējuma naudas piemērošanu, bet normas otrā daļa paredzēja, ka nokavējuma nauda ir aprēķināma, sākot ar 31.dienu pēc nodokļu administrācijas lēmuma saņemšanas. 2007.gada 8.novembra grozījumi, ar kuriem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmajā daļā tika iekļauts regulējums par nokavējuma naudu, stājās spēkā 2007.gada 11.decembrī. Ievērojot iepriekš minēto, nokavējuma naudu bija pamats piemērot par periodu, sākot ar 2007.gada 11.decembri. Līdz ar to dienests ir nepamatoti konkrētajā gadījumā piemērojis vispārējās likuma „Par nodokļiem un nodevām" normas, aprēķinot pieteicējam iedzīvotāju ienākuma nodokļa nokavējuma naudu par periodu līdz 2007.gada 11.decembrim.

[3.4] Turklāt Senāts ir arī konstatējis *(sk. 2012.gada 4.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-28/2012 12.punktu, 2012.gada 2.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-62/2012 9.11.punktu)*, ka līdz pat 2007.gadam valsts (neatkarīgi no konkrētas valsts pārvaldes iestādes) ir izturējusies toleranti pret privātpersonu darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem un atteikusies no iedzīvotāju ienākuma nodokļa iekasēšanas, balstoties uz samērā konsekventu un skaidru, bet, kā vēlāk izrādījies, – kļūdainu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta tulkojumu. Tādēļ Senāts atzina, ka šādā situācijā personām varēja rasties maldīgs priekšstats, ka vienīgais kritērijs, kad ienākums no nekustamā īpašuma pārdošanas ir apliekams ar nodokli, ir tā atsavināšana ātrāk kā 12 mēnešu laikā pēc tā iegūšanas īpašumā. Kļūdaina tiesību normas interpretācija nevar liegt valstij labot savas kļūdas, un valsts iestādes var atteikties no nepareizas prakses. Taču šādos gadījumos, it īpaši, ja prakse ir bijusi ilgstoša un plaši izplatīta, ir jāņem vērā, ka ar stabilas prakses maiņu būtiski tiek iedragāta sabiedrības uzticība tiesībām un tiesiskai drošībai. Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.panta trešā daļa noteic, ka valsts pārvalde darbojas sabiedrības interesēs. Pie sabiedrības interesēm pieder arī samērīga privātpersonas tiesību un tiesisko interešu ievērošana. Visas sabiedrības interesēs ir saņemt noteiktos nodokļus, tādēļ pat nepareiza valsts nostāja nodokļa piemērošanas jautājumā vēlāk (bet likumā noteiktajos termiņos) nevar liegt valstij nodokli tomēr iekasēt. Savukārt nodokļu sankciju (nokavējuma naudas un soda naudas) aprēķināšana attiecīgo likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu sarežģītības un dienesta un Finanšu ministrijas pasivitātes dēļ šādā situācijā būtu nesamērīga. Ievērojot minēto, Senāts atzina, ka izskatāmajai lietai līdzīgā situācijā nebūtu pamatoti sodīt privātpersonu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa nemaksāšanu. Tā kā šobrīd izskatāmās lietas situācija ir līdzīga kā iepriekš minētajās lietās, nodokļu sankciju (nokavējuma naudas un soda naudas) aprēķināšana par iedzīvotāju ienākuma nodokļa nemaksāšanu ir nesamērīga.

[3.5] Nav pamatots pieteicēja apelācijas sūdzībā norādītais, ka tiesa ir pārkāpusi pieteicēja tiesības sniegt paskaidrojumus tiesas sēdē, jo pieteicējs pirms tiesas sēdes ir nosūtījis tiesai lūgumu atlikt lietas izskatīšanu, jo darbnespējas dēļ nevar ierasties uz tiesas sēdi. 2010.gada 16.novembrī lietas izskatīšanai noteiktā tiesas sēde ir tikusi atcelta, jo pieteicējs nav ieradies slimības dēļ. 2011.gada 29.marta tiesas sēdē konstatēts, ka pieteicējs uz tiesas sēdi nav ieradies un nav paziņojis tiesai neierašanās iemeslu. Tiesa ir atzinusi pieteicēja neierašanos par neattaisnojošu un atzinusi, ka lietu var izskatīt bez pieteicēja klātbūtnes. Savukārt pieteicēja lūgums atlikt lietas izskatīšanu tiesai ir ticis nosūtīts tikai 2011.gada 13.aprīlī, ko apstiprina zīmogs uz aploksnes, līdz ar to pieteicējam ir bijusi nodrošināta iespēja sniegt paskaidrojumus lietā, bet pats pieteicējs nav realizējis savas tiesības, turklāt nav arī savlaicīgi informējis tiesu par apstākļiem, kas liedz tam piedalīties lietas izskatīšanā.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību par tiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa nav ņēmusi vērā Senāta 2012.gada 8.oktobra spriedumā lietā Nr.SKA-465/2012 7.punktā minēto, ka jautājumā par nokavējuma naudas aprēķinu par 2006.gadu ir saskatāmi atšķirīgi apstākļi. Tā kā likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" laikā no 2007.gada 1.janvāra līdz 2007.gada 11.decembrim, kad stājās spēkā iepriekš minētie grozījumi, nebija noteikts iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja atbrīvojums no pienākuma maksāt nokavējuma naudu, ko noteic likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa, nokavējuma naudu dienests konkrētajā lietā pamatoti aprēķinājis atbilstoši šai jaunākajai vispārējai tiesību normai (*sk. Senāta 2012.gada 27.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-390/2012 11.punktu*). Tādējādi tiesa nepareizi atzinusi, ka dienesta lēmums daļā par nokavējuma naudu par 2006.gadu ir atceļams.

[4.2] Tiesa nav norādījusi pamatojumu nokavējuma naudas atcelšanai par 2007.gadu, jo tad jau bija spēkā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^{3}$panta pirmā daļa.

[4.3] Tiesa nepareizi atzinusi, ka pieteicējam varēja rasties maldīgs priekšstats par to, vai ienākumi no nekustamo īpašumu pārdošanas par 2006. un 2007.gadu ir apliekami ar nodokli, jo bija spēkā Ministru kabineta 2006.gada 30.septembra noteikumi Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" un 54. un 56.punkts skaidri norādīja, ka saimnieciskās darbības ienākumi no nekustamo īpašumu tirdzniecības apliekami ar nodokli.

[5] Pieteicējs iesniedzis kasācijas sūdzību par tiesas spriedumu pilnā apjomā. Kasācijas sūdzība pamatota ar argumentu, ka tiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktu, jo nav noskaidrojusi, ar kura īpašuma pārdošanu sākas darbību sistemātiskums. Tiesa nav nošķīrusi īpašumu pārdošanu saimnieciskās darbības ietvaros no sava īpašuma pārdošanas.

Motīvu daļa

[6] Apgabaltiesas spriedumā atzīts, ka pieteicējam ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis par 2006. un 2007.gadā gūtiem ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas un augoša meža pārdošanas izciršanai.

[7] Senāts atzīst par pareizu minēto tiesas secinājumu attiecībā uz ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas 2006. un 2007.gadā, kā arī ienākumiem no augoša meža atsavināšanas 2007.gadā. Lai arī tiesa nav īpaši pamatojusi, kādēļ arī attiecībā uz ienākumiem no augoša meža pārdošanas jāvērtē saimnieciskās darbības veikšana, Senāts atzīst, ka minētais nav novedis pie kļūdaina sprieduma. Ņemams vērā, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta 19.punkta apakšpunkti, kas nosaka pienākumu maksāt nodokli par abiem minētajiem ienākumu veidiem, paredzēti kā divi izņēmumi no ar nodokli neapliekamā sava īpašuma atsavināšanas. Tiesa, secinot, ka saimnieciskās darbības ietvaros gūti ienākumi nav atzīstami par ienākumiem no sava īpašuma atsavināšanas, pamatoti izmantojusi Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmuma atziņas. Tāpat kā personai ir pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par ienākumiem no saimnieciskās darbības ietvaros atsavinātiem nekustamajiem īpašumiem, nodoklis maksājams arī par saimnieciskās darbības ietvaros gūtiem ienākumiem no augoša meža vai kokmateriālu atsavināšanas. Tiesa attiecīgi pareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta 19.punkta „b" apakšpunktu.

[8] Nav pamatots pieteicēja arguments, ka pieteicēja rīcībā neesot konstatējama sistemātiska darbība. Sistemātiskumu nav iespējams konstatēt, vērtējot katru darījumu izolēti, bet gan tikai kopumā. Apgabaltiesa atzinusi, ka regulāra nekustamo īpašumu iegādāšanās sešu gadu laikā (27 īpašumi) un 13 nekustamo īpašumu atsavināšana ir vērtējama kā pieteicēja sistemātiska darbība. Tāpat 13 ciršanas apliecinājumu izņemšana divu gadu laikā atzīstama par sistemātisku darbību. Apgabaltiesa norādījusi, ka vērtējusi darījumu ekonomisko būtību, regularitāti un apjomu. Senāts kļūdas šajā novērtējumā nesaskata. Pieteicējs pats arī nav norādījis uz nevienu konkrētu apstākli, ko tiesa nebūtu vērtējusi, bet kas varētu liecināt, ka konkrēts nekustamais īpašums būtu ticis izmantots personiskām vajadzībām. Nav pamatots arī pieteicēja arguments par Ministru kabineta noteikumu Nr.793 kļūdainu piemērošanu lietā, jo noteikumi bija spēkā laikā, kad pieteicējam radās nodokļu maksāšanas pienākums.

[9] Vienlaikus Senāts atzīst, ka attiecībā uz ienākumiem no augoša meža atsavināšanas 2006.gadā, tiesa nav ņēmusi vērā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" pārejas noteikumu 21. un 22.punktu. Pārejas noteikumu 21.punkts noteic, ka fiziskās personas ienākums, kas 2005. un 2006.taksācijas gadā gūts no augoša meža pārdošanas vai no kokmateriālu pārdošanas, netiek aplikts ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Savukārt 22.punkts noteic, ka likuma 17.panta desmitās daļas 7.punkts, divpadsmitā un $12.^2$daļa attiecībā uz

augoša meža un kokmateriālu pārdošanas ienākumiem, kā arī 10.^{2}daļa 2005. un 2006.gadā netiek piemērota. No minētā secināma likumdevēja vēlme 2005. un 2006.gadā neaplikt ar iedzīvotāju ienākuma nodokli arī tādus ienākumus par augoša meža vai kokmateriālu pārdošanu, kas gūti saimnieciskās darbības ietvaros. Ņemot vērā, ka šo normu piemērošana būtiski ietekmētu sprieduma rezultātu, spriedums daļā par aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli par ienākumiem no augoša meža atsavināšanas 2006.gadā ir atceļams, nododot pieteikumu šajā daļā jaunai izskatīšanai apgabaltiesai.

[10] Apgabaltiesa pamatoti atzina, ka pieteicējam bija jāmaksā nokavējuma nauda un soda nauda par iedzīvotāju ienākuma nodokli par ienākumiem no nekustamā īpašuma „*/Nosaukums/*" atsavināšanas. Pieteicējs ir formāli iesniedzis kasācijas sūdzību arī attiecībā uz šo sprieduma daļu, taču nav norādījis konkrētus iebildumus, tādēļ papildus apsvērumu norādīšana Senāta ieskatā nav lietderīga.

[11] Tiesa atzinusi, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmums atceļams daļā par aprēķināto nokavējuma un soda naudu (izņemot daļu par nekustamo īpašumu „*/Nosaukums/*").

Apgabaltiesa attiecinājusi vienus un tos pašus argumentus (tostarp, atsauces uz Senāta atziņām 2012.gada 4.jūnija spriedumā lietā Nr.SKA-28/2012 un līdzīgās lietās) gan uz ienākumiem no nekustamo īpašumu atsavināšanas, gan ienākumiem no augoša meža pārdošanas izciršanai, turklāt, uz diviem taksācijas periodiem – 2006. un 2007.gadu. Tomēr tiesas izmantotās atziņas par nokavējuma naudas un soda naudas nesamērīgumu Senāts izteicis tikai attiecībā uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta 19.punkta „c" apakšpunktu (nekustamā īpašuma atsavināšanu), turklāt, uz ienākumiem, kas gūti līdz 2007.gadam.

[12] Iepriekš minēto atziņu piemērošana šajā lietā atzīstama par pamatotu tikai attiecībā uz ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas 2006.gadā. Senāts vairākkārt norādījis, ka valsts iestāžu kļūdainā prakse, kas bija viens no iemesliem nokavējuma naudas un soda naudas atzīšanai par nesamērīgu, ilga līdz 2007.gadam. Šajā daļā Senāts tiesas spriedumu atzīst par pamatotu un atbilstīgu nostiprinātai Senāta praksei, uz kuru pareizi atsaukusies arī tiesa. Tomēr no šīs prakses nav pamata izdarīt secinājumu, ka nokavējuma nauda un soda nauda būtu nesamērīga arī attiecībā uz iedzīvotāju ienākuma nodokli, kas maksājams par 2007.gadā gūtiem ienākumiem. Citus argumentus šādam secinājumam tiesa nav norādījusi. Ievērojot minēto spriedums daļā par nokavējuma naudu un soda naudu par

iedzīvotāju ienākuma nodokli no 2007.gadā gūtiem ienākumiem ir atceļams, nododot lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai.

[13] Nokavējuma un soda naudas piemērošana atkarīga no pienākuma maksāt konkrētu iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmēru. Ņemot vērā, ka par atceļamu atzīta tiesas sprieduma daļa par iedzīvotāju ienākuma nodokli par ienākumiem no augoša meža atsavināšanas 2006.gadā, atceļama arī sprieduma daļa par nokavējuma naudu un soda naudu no nodokļa par šiem ienākumiem.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2012.gada 21.novembra spriedumu daļā par iedzīvotāju ienākuma nodokli, nodokļa nokavējuma naudu un soda naudu par 2006.gadā gūtiem ienākumiem no augoša meža pārdošanas izciršanai, kā arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa nokavējuma naudu un soda naudu par 2007.gadā gūtiem ienākumiem, un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Pārējā daļā spriedumu atstāt negrozītu.

Spriedums nav pārsūdzams.

Senators	*(paraksts)*	J.Neimanis
Senators	*(paraksts)*	A.Guļāns
Senatore	*(paraksts)*	V.Kakste

NORAKSTS PAREIZS
Latvijas Republikas Augstākās tiesas
Senāta Administratīvo lietu departamenta
senators J.Neimanis
Rīgā 2013.gada 28.jūnijā