NORAKSTS

**ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA**

Lieta Nr.A42926409
AA43-0869-12/6

# SPRIEDUMS
## Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2012.gada 19.oktobrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja K.Krastiņa,
tiesneši M.Birzgalis un U.Mihailova,

piedaloties pieteicējam *J.L.* un viņa pārstāvim *L.K.*, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *E.H.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *J.L.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 13.augusta lēmuma Nr.19.1/16483 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 29.marta spriedumu.

## Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Rīgas reģionālā iestāde laikā no 2008.gada 3.decembra līdz 2009.gada 17.aprīlim veica *J.L.* iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) nodokļu auditu par 2005.-2007.gadu.

[2] Ar VID ģenerāldirektora 2009.gada 13.augusta lēmumu Nr.19.1/16483 (turpmāk – Lēmums) kā galīgo administratīvo aktu *J.L.* nodokļu audita lietā *J.L.* papildus nomaksai budžetā aprēķināti nodokļu maksājumi Ls 472 641,09 apmērā, no tiem: IIN Ls 162 849,34, soda nauda Ls 244 274,02 un

nokavējuma nauda Ls 65 517,73, kā arī samazināts aprēķinātais IIN par Ls 14,97.

Lēmumā konstatēts, ka, izvērtējot *J.L.* nekustamo īpašumu pārdošanas darījumu sistemātiskumu un to apmērus, *J.L.* ienākumus no šādu nekustamo īpašumu:

2005.gadā – zeme un būve */adrese/,* zeme un būve */adrese/*, zeme un būve */adrese/*;

2006.gadā – zeme un būve */adrese/,* zemie */adrese/*, dzīvoklis */adrese/*;

2007.gadā – dzīvoklis */adrese/*, un dzīvoklis */adrese/*,

– atsavināšanas ir guvis saimnieciskās darbības ietvaros, atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļas nosacījumiem.

[3] *J.L.* (turpmāk – pieteicējs) vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Audita pārbaude tika veikta, un sākotnējais lēmums par audita rezultātiem pieņemts, ignorējot pieteicēja ilgstošo slimību, līdz ar ko pieteicējs nespēja VID norādītajā termiņā sagatavot un iesniegt audita pārbaudes veikšanai nepieciešamos dokumentus, kā rezultātā tika pieņemts prettiesisks lēmums un pārkāptas procesuālās normas.

[3.2] 2004.gada 20.maijā pieteicējs noslēdza rokas naudas līgumu ar AS „*/Nosaukums/*", kurā puses vienojās par nekustamā īpašuma */adrese/*, pirkšanas un rokas naudas samaksas nosacījumiem. Saskaņā ar līgumu puses vienojas, ka rokas naudas devējs (pieteicējs) līdz 2005.gada 31.decembrim īpašuma teritorijā uzbūvēs un nodos ekspluatācijā maizes ceptuvi un trīs gadus pēc minētā termiņa miltus maizes cepšanai uz atsevišķā līguma pamata iepirks no rokas naudas saņēmēja (AS „*/Nosaukums/*"). Saskaņā ar 2004.gada 30.novembra pirkuma līgumu pieteicējs nopirka no AS „*/Nosaukums/*" nekustamo īpašumu */adrese/,* 35 442 $m^2$ platībā, ar visām iekārtām un ēkām, kas uz tā atrodas.

Īpašums tika sadalīts vairākos atsevišķos gabalos, un tās daļas, kuras nav iespējams izmantot komercsabiedrības saimnieciskās darbības nodrošināšanai, tika pārdotas, lai iegūtu līdzekļus līguma nosacījumu izpildei, proti, pieteicējam piederošo kompāniju maizes ceptuves uzbūvēšanai.

2005.gadā pieteicēja atsavinātie nekustamie īpašumi – zeme un četras būves */adrese/,* un zeme un būve */adrese/* – 2005.gada 8.decembrī ieguldīta SIA „*/Nosaukums/*" pamatkapitālā; savukārt zeme un būve */adrese/* – 2005.gada 2.decembrī ieguldīta SIA „*/Nosaukums/*" pamatkapitālā. Audita pārskatā šie ieguldījumi tiek atzīti kā ar IIN neapliekami darījumi un ar IIN netiek aplikti.

Darījumi ar nekustamajiem īpašumiem */adrese/,* un */adrese/,* pēc savas būtības ir analoģiski iepriekšminētajiem - ieguldījums uzņēmumu pamatkapitālā nav fiziskās personas saimnieciskā darbība un ar IIN nav apliekams, jo minētie

nekustamie īpašumi netika pārdoti saimnieciskās darbības ietvaros, bet gan ar mērķi iegūt līdzekļus ieguldīšanai sev piederošo komercsabiedrību pamatkapitālā, lai varētu uzbūvēt un nodot ekspluatācijā maizes ceptuvi.

Minētie ienākumi neveidoja fiziskas personas ar IIN apliekamus ienākumus, kā tas kļūdaini ir norādīts audita pārskatā.

Minētajiem mērķiem tika izmantoti arī ienākumi, kas gūti no 2006.gadā pārdotajiem diviem nekustamajiem īpašumiem */adrese/*, un dzīvokļa */adrese/*.

Arī ienākumi no 2007.gadā pārdotajiem diviem dzīvokļiem */adrese/*, kuri īpašumā tika iegūti privatizācijas rezultātā, apvienoti vienā īpašumā, pārdoti pieteicējam piederošai komercsabiedrībai un tiek izmantoti uzņēmuma saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Pieteicējs 2005.-2007.gadā ir veicis ieguldījumus sev piederošo komercsabiedrību pamatkapitālos Ls 747 779 apmērā, kas nav ar IIN apliekami ienākumi.

[3.3] VID, pieņemot pārsūdzēto Lēmumu, pilnībā ir ignorējis pieteicēja iesniegtos pierādījumus par izdevumiem, kas ir saistīti ar nekustamo īpašumu, kuru pārdošanu VID uzskata par pieteicēja saimniecisko darbību, uzturēšanu.

Pieteicējs iesniegumos VID tika norādījis, ka pieteicēja rīcībā ir izdevumu dokumenti, kas saistīti ar minētajiem nekustamajiem īpašumiem, tai skaitā dokumenti par 2005.gada izdevumiem Ls 10 903,08 apmērā. Šādi dokumenti, pieņemot lēmumu, netika iegūti un netika vērtēti.

VID neizrādīja ne vismazāko vēlmi iegūt šos dokumentus, kā arī pieteicējs netika informēts par to kur, kad un kam pieteicējs tos var iesniegt vai uzrādīt.

[3.4] Audita laikā pilnībā tika ignorēti pieteicēja lūgumi par audita atlikšanu līdz laikam, kad veselības stāvoklis ļaus pieteicējam piedalīties audita procesā un sniegt nepieciešamos dokumentus un paskaidrojumus. Visā audita laikā pieteicējs nepārtraukti informēja iestādi par savu veselības stāvokli, nosūtot pieteicējam izsniegto darba nespējas lapu kopijas un citus pieprasītos dokumentus, kas apliecināja, ka pieteicēja smagā veselības stāvokļa dēļ VID pieprasītajā laikā nebija iespējams piedalīties audita pārbaudē, sagatavot un iesniegt dokumentus pārbaudei.

Iestāde prettiesiski ignorēja pieteicēja slimības faktu un neapturēja audita veikšanu. VID liedza pieteicējam iespēju iesniegt dokumentus un izteikt savu viedokli par konkrēto lietu, ar ko pieļāva rupjus procesuālo normu pārkāpumus.

[4] VID rakstveida paskaidrojumos pieteikumu uzskata par nepamatotu, norādot uz turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[4.1] 2005. un 2006.gadā pieteicējs pārdevis piecus nekustamos īpašumus, kas tika atdalīti no nekustamā īpašuma */adrese/*.

Saskaņā ar 2005.gada 1.jūlija pirkuma līgumu pieteicējs par Ls 500 no fiziskās personas *A.B.* iegādājās dzīvokļa īpašumu */adrese/*. Minēto nekustamo īpašumu pieteicējs pārdeva saskaņā ar 2006.gada 5.jūlija pirkuma līgumu par Ls 1000.

No lietas materiāliem konstatējams, ka 2005.gadā pieteicējs iegādājās vairākus dzīvokļa īpašumus (saskaņā ar 2005.gada 6.aprīļa pirkuma līgumu par Ls 2500 iegādājās dzīvokli */adrese/*, saskaņā ar 2005.gada 1.jūlija pirkuma līgumu par Ls 2000 iegādājās dzīvokli */adrese/*, saskaņā ar 2005.gada 14.novembra pirkuma līgumu par 83 000 EUR jeb Ls 58 332,73 iegādājās dzīvokli */adrese/*), kā arī ieguva īpašumā zemes gabalus (saskaņā ar 2005.gada 16.septembra pirkuma līgumu par Ls 29 100 iegādājās zemes gabalu 568 $m^2$ platībā */adrese/*, un saskaņā ar 2005.gada 14.novembra pirkuma līgumu par Ls 37 000 iegādājās zemes gabalu */adrese/*, 1176 $m^2$ platībā).

Ņemot vērā pieteicēja iegādāto nekustamo īpašumu daudzumu, VID uzskata, ka apstrīdams nekustamo īpašumu iegādes mērķis savām vajadzībām. Turklāt ņemams vērā apstāklis, ka pieteicējs VID iesniegtajā 2006.gada ienākumu deklarācijā ienākumus no dzīvokļa īpašuma */adrese/*, realizācijas *J.S.* uzrādījis kā ar IIN apliekamos.

Ņemot vērā pieteicēja nekustamo īpašumu pārdošanas darījumu sistemātiskumu un to apmērus, VID uzskata, ka pamatoti atzinis, ka saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1^1$.daļu pieteicēja veiktie nekustamo īpašumu realizācijas darījumi kvalificējami kā saimnieciskā darbība.

[4.2] No lietas materiāliem izriet, ka VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2008.gada 5.novembra lēmums Nr.4.2.10/658 par pieteicēja nodokļu audita veikšanu tika nosūtīts nodokļu maksātājam 2008.gada 7.novembrī. Vienlaikus pieteicējam tika lūgts 2008.gada 3.decembrī ierasties VID uz audita sākuma sarunu, lai sniegtu paskaidrojumus par viņa ienākumiem un izdevumiem 2005.-2007.gadā, kā arī iesniegt ieņēmumus un izdevumus apliecinošus dokumentus. 2008.gada 1.decembrī VID Rīgas reģionālajā iestādē saņemts pieteicēja iesniegums, kurā viņš informēja par ieplānoto ārstēšanās kursu sanatorijā, un 2008.gada 2.decembrī VID Rīgas reģionālajā iestādē saņemts pieteicēja iesniegums, ka viņš atrodas slimnīcā. VID Rīgas reģionālā iestāde 2008.gada 5.decembra vēstulē Nr.4.2.10/45059 atkārtoti lūdza pieteicēju vai viņa pilnvaroto personu 2009.gada 5.janvārī ierasties VID un iesniegt viņa rīcībā esošo informāciju - dokumentāros pierādījumus un paskaidrojumus par 2005.-2007.gadā veiktajiem darījumiem. 2008.gada 30.decembrī VID saņemts pieteicēja iesniegums, ka sakarā ar veselības stāvokli viņš nevarēs ierasties norādītajā datumā. VID Rīgas reģionālā iestāde 2009.gada 8.janvāra vēstulē Nr.4.2.10/487 atkārtoti lūdza pieteicēju vai viņa pilnvaroto personu 2009.gada 16.janvārī ierasties VID un iesniegt viņa rīcībā esošo informāciju.

2009.gada 15.janvārī un 19.janvārī VID saņemti pieteicēja iesniegumi ar pievienotajām darba nespējas lapām. VID Rīgas reģionālās iestādes direktors 2009.gada 18.februārī pieņēma lēmumu Nr.4.2.10/123 neieskaitīt nodokļu audita termiņā laika posmu no 2008.gada 3.decembra līdz 2009.gada 19.janvārim sakarā ar pieteicēja slimību.

2009.gada 15.janvārī, 19.februārī, 18.martā, 2.aprīlī un 14.aprīlī VID Rīgas reģionālajā iestādē saņemti pieteicēja iesniegumi ar lūgumu atlikt nodokļa audita sākuma sarunu uz laiku, kad viņa veselības stāvoklis ļaus ierasties VID, pievienojot darba nespējas lapas un izrakstus no stacionāra/ambulatorā pacienta medicīniskajām kartēm.

VID Rīgas reģionālā iestāde 2009.gada 28.janvāra vēstulē Nr.4.2.10/3134, ņemot vērā, ka pieteicējs VID personīgi nevar ierasties, lūdza pieteicēju rakstiski atbildēt uz vēstules pielikuma veidlapā norādītajiem jautājumiem, kā arī iesniegt audita veikšanai darījumus apliecinošus dokumentus. 2009.gada 25.marta vēstulē Nr.4.2.10/10019 VID Rīgas reģionālā iestāde atkārtoti lūdza rakstiski atbildēt uz vēstules pielikuma veidlapā norādītajiem jautājumiem.

[4.3] 2009.gada 15.aprīļa vēstulē Nr.4.2.10/11570 VID Rīgas reģionālā iestāde informēja, ka auditā ir iegūta un pārbaudīta VID rīcībā esošā informācija par nodokļu maksātāja darījumiem, pieteicējam uzsāktais nodokļa audits tiks pabeigts un lēmums par audita rezultātiem pieņemts 2009.gada 17.aprīlī. VID Rīgas reģionālās iestādes 2009.gada 17.aprīļa audita pārskata Nr.97 3.sadaļā atbilstoši APL 62.panta trešajai daļai norādīti apstākļi, kas ietekmēja konkrētā audita gaitu.

2009.gada 20.aprīlī VID Rīgas reģionālajā iestādē saņemta pieteicēja atbildes vēstule, kuras pielikumā sniegtas atbildes uz VID uzdotajiem jautājumiem saistībā ar nodokļa maksātāja darījumiem auditējamajā periodā.

Minētajā vēstulē pieteicējs sniedza vispārīga rakstura informāciju, ka 2005.-2007.gadā iegādātos nekustamos īpašumus nopirka savām un savas ģimenes vajadzībām, kā arī viņam piederošās sabiedrības pamatkapitāla palielināšanai. Turklāt pieteicējs norādīja, ka nevar uzrādīt ar nekustamo īpašuma iegādi saistīto izdevumu apstiprinošus dokumentus, jo samaksa tika veikta skaidrā naudā. Vienlaikus pieteicējs informēja, ka minētos dokumentus nevar uzrādīt sakarā ar slimību.

Audita rezultātu apstrīdēšanas procesā VID Rīgas reģionālās iestādes direktoram adresētajā iesniegumā pieteicējs lūdza atjaunot audita procesu, jo nav bijis iespējams izteikt savu viedokli un iesniegt pierādījumus. Minētajā iesniegumā pieteicējs informēja, ka viņa rīcībā ir ar nekustamo īpašumu darījumiem saistīto izdevumu apliecinoši dokumenti. Taču šim iesniegumam nodokļu maksātājs nav pievienojis ieņēmumu un izdevumu apliecinošus dokumentus. Arī VID ģenerāldirektoram adresētajam iesniegumam pieteicējs

nav pievienojis dokumentārus pierādījumus, kas apliecinātu, ka viņam ir bijuši ar nekustamo īpašumu iegādi un realizāciju saistītie izdevumi.

[4.4] Ievērojot minēto, VID ieskatā konkrētā gadījumā nav pamata uzskatīt, ka pieteicējam audita procesā bija liegta iespēja iesniegt dokumentārus pierādījumus saistībā ar viņa veiktajiem darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 29.marta spriedumu pieteikums apmierināts.

No lietas materiāliem tiesa konstatēja, ka 2005., 2006. un 2007.gadā pieteicējs pārdevis nekustamos īpašumus, kas viņa īpašumā bijuši ilgāk par 12 mēnešiem.

Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem.

Līdz ar to, ja tiek pārdots nekustamais īpašums, kas personas īpašumā ir bijis ilgāk par 12 mēnešiem, tad šādi ienākumi ar IIN nav apliekami.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka VID nepamatoti atzinis, ka pieteicējs 2005., 2006. un 2007.gadā, atsavinot nekustamos īpašumus, ir veicis saimniecisko darbību – nekustamo īpašumu tirdzniecību.

Līdz ar to Lēmums ir atzīstams par nepamatotu un atceļamu.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 29.marta spriedumu VID iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzībā norādīts, ka, lai noteiktu, vai ienākums ir apliekams ar nodokli, jāpārbauda, kur atbilstoši tiesību normām savas mantas pārdošana ir neapliekams darījums, bet kur - jau saimnieciskā darbība. Tādēļ pie apstākļa, ka Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 58.punktā tiešā tekstā noteikts, ka nekustamo īpašumu tirdzniecība ir saimnieciskā darbība (kādēļ nav piemērojams regulējums par neapliekamo ienākumu), tiesai bija jāievēro principiāli citādāks virziens apstākļu noskaidrošanā un jāpārbauda Lēmuma tiesiskums atbilstoši tajā norādītajam pamatojumam un spēkā esošajām tiesību normām, ko tiesa neizdarīja.

[7] Pieteicējs paskaidrojumā par apelācijas sūdzību norāda, ka uzskata to par nepamatotu, pamatojoties uz pieteikumā minētajiem apsvērumiem.

Papildus norāda, ka Administratīvā rajona tiesa pareizi secinājusi, ka visi nekustamie īpašumi pieteicēja īpašumā ir bijuši vairāk kā 12 mēnešus, līdz ar to gūtais ienākums nav apliekams ar IIN.

[8] Tiesas sēdē VID pārstāvis apelācijas sūdzību uzturēja, pieteikumu neatzina uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumos minētajiem motīviem.

Pieteicējs un viņa pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina, pieteikumu uzturēja uz tajā minētajiem motīviem.

## Motīvu daļa

[9] Uzklausījusi administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus, pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota un pieteikums ir daļēji apmierināms.

[10] Apgabaltiesa konstatē, ka lietā nav strīda par turpmāk norādītajiem faktiskajiem apstākļiem.

[10.1] Pieteicējs 2004. un 2005.gadā ir iegādājies šādus nekustamos īpašumus:

1) 2004.gada 30.novembrī par Ls 296 500 iegādājies nekustamo īpašumu */adrese/* (zemi 35 442 $m^2$ platībā ar 12 būvēm);

2) 2005.gadā:

a) dzīvokli */adrese/*, par Ls 151,76 (2005.gada 27.aprīļa pirkuma līgums; privatizācijas rezultātā);

b) dzīvokli */adrese/*, par Ls 152,04 (2005.gada 8.jūlija pirkuma līgums, privatizācijas rezultātā);

c) dzīvokli */adrese/*, par Ls 500 (2005.gada 1.jūlija pirkuma līgums).

[10.2] Pieteicējam veicot nekustamā īpašuma */adrese/* sadali, no minētā nekustamā īpašuma 2005.gadā atdalīti septiņi nekustamie īpašumi – */adrese/*, */adrese/*, */adrese/*, */adrese/*, */adrese/*, */adrese/* un */adrese/*, kā arī zemes gabals */adrese/*.

[10.3] 2005., 2006. un 2007.gadā pieteicējs pārdevis šādus nekustamos īpašumus:

1) 2005.gada decembrī:

a) nekustamo īpašumu */adrese/* par Ls 197 460 (2005.gada 2.decembra pirkuma līgums);

b) nekustamo īpašumu */adrese/* par Ls 163 449 (2005.gada 5. un 7.decembra pirkuma līgumi);

c) nekustamo īpašumu */adrese/* kopsummā par Ls 119 412 (Ls 104 412 un Ls 15 000) (2005.gada 9.decembra pirkuma līgumi);

2) 2006.gadā:

a) nekustamo īpašumu */adrese/* par Ls 288 255 (2006.gada 13.jūnija pirkuma līgums);

b) nekustamo īpašumu - zemes gabalu */adrese/* par Ls 85 000 (2006.gada 20.janvāra pirkuma līgums);

c) dzīvokļa īpašumu */adrese/* par Ls 1000 (2006.gada 5.jūlija pirkuma līgums);

3) 2007.gadā:

a) nekustamo īpašumu - dzīvokli Nr.1 */adrese/*, par Ls 5000 (2007.gada 5.janvāra pirkuma līgums);

b) nekustamo īpašumu - dzīvokli Nr.2 */adrese/*, par Ls 5000 (2007.gada 5.janvāra pirkuma līgums).

[10.4] Pieteicēja īpašumā kopš 1994.gada 9.septembra bijis nekustamais īpašums – zeme ar dzīvojamo ēku un 2 palīgceltnēm */adrese/*. Pieteicējs minēto īpašumu pārdevis 2005.gada 23.septembrī, VID atzinis minēto darījumu kā sava īpašuma pārdošanu, atzīstot, ka ienākumi no minētā īpašuma pārdošanas darījuma nav apliekami ar IIN.

[11] VID, ievērojot to, ka *J.L.* auditējamajā periodā atsavināja 9 nekustamos īpašumus, 2005.gadā – 4 nekustamos īpašumus (darījums ar īpašumu */adrese/*, tika atzīts kā sava īpašuma pārdošana, nav apliekams ar IIN), 2006.gadā – 3 un 2007.gadā – 2, izvērtējot *J.L.* nekustamo īpašumu pārdošanas darījumus, ņemot vērā šo darījumu sistemātiskumu un to apmērus, secināja, ka *J.L.* 2005.-2007.gadā guvis ienākumus no saimnieciskās darbības – nekustamā īpašuma pārdošanas.

[12] Satversmes tiesa 2011.gada 13.decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 9.punktā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktu tulkojusi tā, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis nav jāmaksā tikai no ienākumiem par tāda nekustamā īpašuma pārdošanu, kas personas īpašumā bijis ilgāk par 12 mēnešiem, ja persona nekustamos īpašumus nav pārdevusi sistemātiski nolūkā gūt peļņu. Ja fiziskās personas darbības attiecībā uz nekustamo īpašumu atsavināšanu atbilst saimnieciskās darbības pazīmēm, tad likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts neatbrīvo personu no pienākuma maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli (sk. arī Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2012.gada 5.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-444/2012 7.punktu, 2012.gada 8.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-444/2012 6.punktu).

Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja veiktie darījumi ar nekustamo īpašumu ir apliekami ar IIN kā no saimnieciskās darbības gūti ienākumi, vai arī tie ir uzskatāmi par ienākumiem no personiskā īpašuma pārdošanas, kas atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktam nav apliekami ar nodokli.

Tātad jānoskaidro, vai pieteicēja darbības attiecībā uz nekustamo īpašumu atsavināšanu atbilst saimnieciskās darbības pazīmēm.

[13] Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts), tulkojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktā lietoto jēdzienu „savs īpašums" atzinis, 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 realizētu preci, kas iegādāta par saviem līdzekļiem (sk. Senāta 2005.gada 13.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-217/2005 17.punktu, 2012.gada 5.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-444/2012 8.punktu).

Saskaņā ar iepriekš minēto Satversmes tiesas lēmumu lietā Nr.2011-15-01 „savs īpašums" likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē ir tāds īpašums, kas nav atzīstams par preci likuma 11.panta otrās daļas 1.punkta izpratnē. Proti, kas nav tirgošanās objekts un attiecībā uz ko ir konstatējams nolūks lietu ilgstoši saglabāt savā īpašumā.

Lietā nav strīda, ka pieteicēja atsavinātie nekustamie īpašumi bija viņa īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem.

[14] Izvērtējot jautājumu par to, vai pieteicēja veiktās darbības saistībā ar nekustamo īpašumu pārdošanu auditējamā periodā ir uzskatāmas par saimniecisko darbību, tiesa konstatē turpmāk minēto.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punktu IIN ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tas sastāv no nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts, un nodokļa no citiem ienākuma avotiem.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1^{1}$.daļa noteic, ka par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Saimnieciskā darbība ietver arī ar uzņēmuma līguma izpildi saistīto darbību, profesionālo darbību, nekustamā īpašuma apsaimniekošanu, komercaģenta, māklera un individuālā komersanta darbību, kā arī fiziskās personas īpašumā esoša individuālā uzņēmuma (arī zemnieka un zvejnieka saimniecības) darbību.

Saskaņā ar Komerclikuma 1.panta trešo daļu saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību.

No minētā izriet, ka personas veiktās darbības ir atzīstamas par saimniecisku darbību, ja persona nolūkā gūt peļņu patstāvīgi, tas ir, savā vārdā, sistemātiski veikusi noteiktas darbības (sk. Senāta 2008.gada 19.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-260 8.punktu).

Tādējādi saimniecisko darbību raksturo trīs pazīmes: 1) veikto darbību sistemātiskums; 2) darbību veikšana savā vārdā; 3) darbību veikšana nolūkā gūt peļņu.

[15] Pieteicējs laika posmā, par kuru veikts audits (2005.-2007.gads) ir realizējis deviņus nekustamos īpašumus. Pieteicējs uzskata, ka visi strīdus

nekustamie īpašumi, kuru atsavināšana notikusi 2005.-2007.gadā, bija iegādāti personiskajām (arī ģimenes) vajadzībām.

Pieteicējs norādīja, ka nekustamais īpašums */adrese/*, tika iegādāts ar mērķi – maizes ceptuves celtniecībai, kā to paredzēja arī 2004.gada 20.maijā ar īpašuma pārdevēju AS „*/Nosaukums/*" noslēgtā rokas naudas līguma nosacījumi.

Minētais nekustamais īpašums tika sadalīts astoņos atsevišķos gabalos, no kuriem četri zemes gabali tika ieguldīti pieteicējam piederošo sabiedrību pamatkapitāla palielināšanai, lai nodrošinātu rokas naudas līguma nosacījumu izpildi – uzbūvētu maizes ceptuvi. Atlikušos četrus zemes gabalus bija paredzēts izmantot personīgajām (ģimenes) vajadzībām bērnu un paša ģimenes mājas būvniecībai.

Apgabaltiesas ieskatā, pieteicēja norādītais mērķis izmantot nekustamo īpašumu maizes ceptuves būvniecībai un turpmākai darbībai nepārprotami norāda uz šādas darbības saimniecisko raksturu. Apgabaltiesai nav pamata uzskatīt, ka šajā maizes ceptuvē pieteicējs būtu iecerējis cept maizi tikai paša pieteicēja ģimenes vajadzībām. Arī pieteicējs apgabaltiesas sēdē paskaidroja, ka viņa nolūks bija attīstīt maiznīcu Rīgā kā biznesu, jo viņam jau bija maiznīca Rēzeknē. Tātad nepārprotami ir konstatējama pieteicēja griba izmantot īpašumu uzņēmējdarbībā. Uzņēmējdarbības veikšanas pamatprincips ir labuma/peļņas gūšana. Personas veic šādu uzņēmējdarbību, lai uzlabotu savu materiālo stāvokli. Senāts ir norādījis - ja īpašums 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 (sk. Senāta 2005.gada 13.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-217 17.punktu).

Pieteicējs norādīja, ka 4 jaunizveidotie nekustamie īpašumi (atdalītie no */adrese/*) bija paredzēti bērnu un personiskās mājas būvniecībai. Īpašumi */adrese/*, */adrese/* tika plānoti dēliem, */adrese/* tika plānots meitai, */adrese/* tika plānots pašam savas mājas būvniecībai (*lietas I sējuma 139a lapa*).

Apgabaltiesa konstatē, ka nodokļu audita laikā, audita lēmuma apstrīdēšanas gaitā VID un arī ar pieteikumu tiesai pieteicējs nebija pievienojis nevienu pierādījumu, kas apliecinātu viņa norādītos plānus un norādītu uz iespējamību nekustamo īpašumu izmantošanai savām vajadzībām.

Apgabaltiesa konstatē, ka 2009.gada 5.novembrī Administratīvā rajona tiesa taisījusi lēmumu, ar kuru noraidīja pieteicēja lūgumu par Lēmuma darbības apturēšanu daļā. Minētajā lēmumā tiešā tekstā bija norādīts, ka „pieteicējs [..]

pašrocīgi ierakstījis, ka jaunizveidotie nekustamie īpašumi (atdalītie no */adrese/*) bija paredzēti dēlu, meitas un personiskās mājas būvniecībai, bet neviena no šīm iecerēm nav realizējusies un īpašumi atsavināti citām personām. Pieteicējs nav iesniedzis nevienu pierādījumu – būvniecības ieceres izstrādi, skiču projektus vai tehniskos projektus, kas norādītu uz pieteicēja apgalvojumu atbilstību faktiskajai situācijai" (tiesas lēmuma [15]punkts, *lietas I sējuma 149.lapa*).

Pēc minētā lēmuma pieņemšanas pieteicējs pirmo reizi lietā iesniedza (nepamatoti norāda, ka ir uz to norādījis arī agrāk; šādas norādes pieteicēja lietā iesniegtajos dokumentos neatrodas) Apbūves priekšlikumu */adrese/*, ar dzīvojamās mājas apbūves priekšlikumu, kas ir izstrādāts 2005.gada 20.novembrī (*lietas I sējuma 183.-197.lapa*).

Apgabaltiesa no minētā dokumenta kopijas konstatē, ka tas ir saistīts ar zemesgabalu ar kadastra Nr*./kadastra numurs/*, t.i., ar zemes gabalu */adrese/*.

Apgabaltiesa konstatē, ka minētā dokumenta kopijā acīmredzami ir iekopēts teksta fragments no kāda cita dokumenta – tabula ar nosaukumu „Ekspluatāciju organizāciju apliecinājums par plānā uzrādīto apakšzemju komunikāciju atbilstību šo organizāciju arhīva materiāliem" (lietas I sējuma 185.lapa). Apgabaltiesa arī konstatē, ka minētais apbūves priekšlikums nav saskaņots no būvvaldes puses, nav arī nekādas atzīmes par tā iesniegšanu būvvaldē; pieteicējs nav iesniedzis arī nekādus pierādījumus, ka apbūves ieceri būtu būvvaldē sniedzis. Ievērojot to, ka apbūves projekts izstrādāts 2005.gada 20.novembrī, bet zemes gabalu */adrese/* pieteicējs pārdevis tikai 2006.gada 13.jūnija, neloģiska un neatbilstoša pieteicēja norādītajiem plāniem ir pieteicēja rīcība, neiesniedzot izstrādāto būvniecības ieceri būvvaldei šis ieceres realizēšanai. Apgabaltiesas ieskatāma minētā pieteicēja rīcība norāda uz to, ka viņam nebija nopietna nolūka būvēt zemes gabalā */adrese/* dzīvojamo māju.

Turklāt apgabaltiesas tiesas sēdē pieteicējs paskaidroja, ka vēlējies */adrese/* uzcelt maizes ceptuvi, un mājas sev un saviem bērniem, lai dzīvotu tuvu pie sava biznesa un to uzraudzītu. Kad redzēja, ka biznesa iecere par maizes ceptuvi nerealizēsies, nolēma īpašumus pa daļām pārdot, un arī nolēma necelt tur dzīvojamās mājas, ja jau nav maizes ceptuve/biznesa, ko uzraudzīt.

Ievērojot to, ka pirmos nekustamos īpašumus */adrese/* pieteicējs uzsāka pārdot jau 2005.gada decembra sākumā (2., 5., 7. un 9.decembrī), t.i., jau tad pieteicējs, pēc viņa vārdiem, apzinājās, ka maizes ceptuves bizness šajā vietā viņam nebūs, apgabaltiesas ieskatā nav ticama pieteicēja norāde par iespējamas dzīvojamās mājas būvniecību atbilstoši 2005.gada 20.novembra būvniecības iecerei (10-20 dienas pirms īpašumu pārdošanas), jo, lai pārdotu nekustamos īpašumus, nepieciešams arī kāds laiks, lai sameklētu pircējus, vienoties par nosacījumiem un sagatavotu dokumentus.

Ievērojot to, ka 2005.gada decembra sākumā pieteicējs pārdevis nekustamos īpašumus */adrese/, /adrese/* un */adrese/*, kurus, kā pats norāda, bija plānojis bērnu māju būvniecībai, apgabaltiesas ieskatā vēl mazāk ticama ir pieteicēja norāde par 2005.gada 20.novembra būvniecības ieceres īstenošanu, jo, spriežot pēc pieteicēja rīcības, ģimenes dzīvošanu pie iespējamā maizes ceptuves biznesa viņš jau 2005.gada decembra sākumā jau vairs neplānoja.

Apgabaltiesa neatzīst par ticamiem pieteicēja lietā iesniegtos *G.P.* un *A.P.* vārdā rakstītos paskaidrojumus par pieteicēja ieceri būvēt māju */adrese/*, jo minētās personas ir pieteicēja tuvinieki – *G.P.* ir pieteicēja meitas krustmāte, un *A.P.* - pieteicēja dēla krusttēvs, tādēļ viņi ir ieinteresēti sniegt pieteicējam labvēlīgākus paskaidrojumus. Turklāt paskaidrojumi ir tapuši tikai 2009.gadā, savukārt pieteicēja darījumi notikuši 2005.un 2006.gadā, līdz ar to ir apšaubāms minēto paskaidrojumu saturs. Kā jau konstatēja apgabaltiesa, objektīvi pierādījumi lietā neapliecina pieteicēja norādi izmantot nekustamos īpašumus */adrese/* personīgām vajadzībām, bet lietā esošie pierādījumi kopsakarā un pieteicēja rīcību ar minētajiem īpašumiem norāda uz pieteicēja saimnieciskās darbības veikšanu ar šiem īpašumiem.

Turklāt apgabaltiesa konstatē, ka pieteicēja īpašumā līdz 2005.gada 23.septembrim bija nekustamais īpašums – zemes gabals ar dzīvojamo māju */adrese/*. No lietas materiāliem konstatējams, ka 2005.gadā pieteicējs iegādājās vairākus nekustamos īpašumus savām vajadzībām – 2005.gada 14.novembrī iegādājās dzīvokli */adrese/*; pieteicēja īpašumā bija zeme ar namīpašumu un dzīvojamo ēku */adrese/* (no 1999.gada), zeme un jaunbūve */adrese/* (no 1998.gada). Turklāt 2005.gadā pieteicējs iegādājās zemes gabalu */adrese/* (16.septembrī); zemes gabalu */adrese/* (14.novembrī) (*lietas I sējuma 139a lapa*).

Pieteicējs apgabaltiesas tiesas sēdē paskaidroja, ka nekādus uzlabojumus un nekustamo īpašumu pārvērtēšanu īpašumos */adrese/* neveica. Apgabaltiesa arī konstatē, ka pieteicējs nav iesniedzis ticamus pierādījumus, kas apliecinātu viņa norādes, ka daļu no nekustamajiem īpašumiem */adrese/* bija plānots izmantot paša un bērnu personīgajām vajadzībām, dzīvojamo māju būvniecībai. Ievērojot to, ka pieteicēja īpašumā auditējamā periodā bija dzīvojamās ēkas, tajā skaitā 2005.gadā iegādāts dzīvoklis Rīgā, apgabaltiesa apšauba pieteicēja norādes, turklāt tam lietā nav ticamu pierādījumu.

Izvērtējot to apstākli, ka pieteicējs īpašumu */adrese/*, ir iegādājies 2004.gada 30.novembrī, bet pirmos no tā atdalītos nekustamos īpašumus ir uzsācis pārdot 2005.gada decembra sākumā (*/adrese/* – 2005.gada 2.decembrī; */adrese/* – 2005.gada 5. un 7.decembrī; */adrese/* – 2005.gada 9.decembrī; */adrese/* – 2006.gada 20.janvārī) – t.i., pēc 12 mēnešiem un dažām dienām no īpašuma iegādes dienas, kā arī, ievērojot to, ka pieteicējs auditējamā periodā

veicis vairākus darījumus ar nekustamajiem īpašumiem, kurus bija paredzējis ieguldīt savu uzņēmumu pamatkapitālā (zemes gabals */adrese/*; zemes gabals */adrese/*; dzīvoklis */adrese/*; dzīvoklis */adrese/* (*lietas I sējuma 139a lapa*)), apgabaltiesas ieskatā minētās pieteicēja darbības liecina par to, ka pieteicējs ir labi pārzinājis situāciju Latvijas nekustamo īpašumu tirgū un zemes gabala */adrese/* sadali un turpmāku pārdošanu veicis saimnieciskās darbības nolūkā, lai iegūtu pēc iespējas lielāku peļņu, paturot īpašumus 12 mēnešus, lai nebūtu papildus jāmaksā IIN. Turklāt pieteicējs pats konsekventi norāda, ka daļa no īpašumiem */iela/* bija paredzēta saimnieciskās darbības nodrošināšanai – uzņēmējsabiedrību pamatkapitāla palielināšanai (sākotnēji – arī maizes ceptuves būvniecībai). Savukārt par pieteicēja nodomu ticamību daļu no zemes gabaliem izmantot ģimenes vajadzībām, privātmāju būvniecībai, kā jau norādīja apgabaltiesa, lietā nav ticamu pierādījumu par šādu pieteicēja nodomu iespējamu realizāciju.

[16] Izvērtējot pieteicēja norādīto par nekustamo īpašumu – dzīvokļu */adrese/* un */adrese/*, atsavināšanu, apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējs norādījis, ka dzīvokļi */adrese/*, iegādāti ar mērķi ieguldīt uzņēmējsabiedrības pamatkapitālā (pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumi, *lietas I sējuma 42., 67.lapa un 139a lapa*). Kā konstatēja VID, šie nekustamie īpašumi atsavināti SIA „*/Nosaukums/*", kuras dalībnieks ir pats pieteicējs. Līdz ar to apgabaltiesa nekonstatē, ka minētie īpašumi būtu iegādāti un izmantoti personiskajām vajadzībām.

[17] Izvērtējot pieteicēja norādīto par nekustamā īpašuma – dzīvokļa */adrese/*, atsavināšanu, apgabaltiesa konstatē, ka šis nekustamais īpašums ir atsavināts citai fiziskai personai; pieteicējs nav norādījis ne uz vienu apstākli, kas ļautu secināt, ka šis īpašums izmantots personiskajām vajadzībām.

Pieteicēja norāde, ka īpašums bija iegādāts brāļa meitai, bez pierādījumiem par to, ka brāļa meita dzīvotu ģimenē kopā ar pieteicēju, būtu viņa apgādībā (auditējamā periodā pieteicēja apgādībā bija sieva un dēls) vai aizbildnībā, nekādā veidā nenorāda uz šāda dzīvokļa iegādi pieteicēja ģimenes vai personiskajām vajadzībām.

Pieteicējs apstrīdēšanas iesniegumos un apgabaltiesas tiesas sēdē paskaidroja, ka dzīvokli bija nopircis brāļa meitai, bet viņa atteikusies tajā dzīvot, tāpēc nācās to pārdot.

Apgabaltiesas ieskatā minētais iegādes mērķis nav ticams, jo ir neloģiski pirkt dzīvokli kādam cilvēkam, iepriekš nepārliecinoties par viņa gribu, ka cilvēks tādā dzīvoklī dzīvos.

Turklāt, no pieteicēja sniegtajām ziņām izriet, ka brāļa meitai *Ļ.L.* viņš ir nopircis dzīvokli */adrese/*, kur viņa arī dzīvo, un nopirka to 2005.gada 6.aprīlī

(vēlāk šo dzīvokli pieteicējs uzdāvināja savam dēlam *D.L.*) (*lietas I sējuma 42., 164.un 139.-139a lapa*).

Savukārt dzīvokļa īpašumu */adrese/* pieteicējs nopirka 2005.gada 1.jūlija (par Ls 500) un pārdeva 2006.gada 5.jūlija (par Ls 1000).

Ievērojot to, ka brāļa meitai (kā to pats sākotnēji – 2009.gada 17.aprīlī, norādīja, lietas I sējuma 139a lapa) pieteicējs nopirka dzīvokli */adrese/*, jau 2005.gada aprīlī, apgabaltiesas ieskatā nav ticams pieteicēja apgalvojums par to, ka arī dzīvoklis */adrese/* (nopirkts 2005.gada jūlijā) bija plānots pieteicēja brāļa meitai.

Savukārt tas fakts, ka pieteicējs minēto dzīvokli pārdevis pēc gada (12 mēnešiem) un dažām dienām no iegādes, nopelnot divtik naudas, apgabaltiesas ieskatā liecina par pieteicēja apzināto rīcību un vēlmi pārdot dzīvokli ar iespējami lielāko peļņu, lai par ienākumiem no darījuma nebūtu jāmaksā IIN.

[18] Apgabaltiesas ieskatā lietā esošie pierādījumi liecina, ka pieteicējs auditējamā periodā veiksmīgi darbojās Latvijas nekustamo īpašumu tirgū, iegādājoties salīdzinoši lēti nekustamos īpašumus un pēc tam tos pārdodot, ieguldot līdzekļus savā uzņēmējdarbībā. Arī pieteicēja rīcība, nogaidot vismaz gadu pēc īpašumu iegādes un tad tos pārdodot (lai nebūtu jāmaksā nodoklis), – liecina, ka viņš ir pārzinājis situāciju Latvijas nekustamo īpašumu tirgū un nodokļu politiku.

Izvērtējot lietas apstākļus kopsakarā, apgabaltiesas ieskatā VID ir pamatoti konstatējis, ka pieteicējs 2005.-2007.gadā ir nodarbojies ar nekustamo īpašumu tirdzniecību kā saimnieciskās darbības veidu, nolūkā gūt peļņu.

Ņemot vērā tiesas konstatēto par nekustamo īpašumu iegādes mērķiem, ticamu pierādījumu neesamību par to, ka nekustamie īpašumi lietoti personiskajām vajadzībām vai būtu ticami plānoti šādai lietošanai, apgabaltiesa atzīst par pareiziem un pamatotiem VID izdarītos secinājumus, ka šie nekustamie īpašumi ir realizēti pieteicēja īstenotās saimnieciskās darbības ietvaros, un ienākumi no šādas saimnieciskās darbības ir ar IIN apliekams objekts.

[19] Pieteicējs norāda, ka viņš līdzekļus no nekustamo īpašumu iegādes ieguldīja savos uzņēmumos, kas ir neapliekami ienākumi.

Apgabaltiesa norāda, ka ieguldījums uzņēmumā ir pieteicēja jau iegūto līdzekļu no nekustamo īpašumu pārdošanas turpmākais izlietojums.

Pieteicēja ienākumi ir naudas līdzekļi, ko viņš kā fiziskā persona auditējamajā periodā ir ieguvis no nekustamo īpašumu atsavināšanas. Apgabaltiesas ieskatā VID pamatoti konstatēja, ka atbilstoši pieteicēja ienākumi ir atzīstami par ienākumiem no saimnieciskās darbības, kas attiecīgi ir apliekami ar IIN.

Tas, kā pieteicējs turpmāk šo naudu iztērē – vai iegulda uzņēmējsabiedrībās, vai kā savādāk – konkrētajā gadījumā nav tiesiski nozīmīgi, jo nemaina konkrēto ienākumu būtību (iegūti saimnieciskās darbības ietvaros).

[20] Pieteicējs norāda, ka VID nepamatoti aprēķinos nav ņēmis vērā izdevumus Ls 10 903,08 apmērā par 2005.gadā veiktajiem nekustamā īpašuma nodokļa, valsts nodevu, kancelejas nodevu, Valsts zemes dienesta u.c. maksājumiem, kas ir saistīti ar minētajiem nekustamajiem īpašumiem.

Apgabaltiesa konstatē, ka atšķiras lietas materiālos esošo pieteicēja apstrīdēšanas iesnieguma, kas adresēts VID ģenerāldirektoram, saturs – proti, VID tiesai iesniegtajā apstrīdēšanas iesniegumā, uz kura ir VID spiedogi par iesnieguma saņemšanu un par novizēšanu darbam noteiktām VID amatpersonām, pēdējā lapā (10.) nav norādes par pieteicēja pielikumā pievienotajiem dokumentiem (*lietas I sējuma 119.lapa*).

Savukārt pieteicēja tiesai iesniegtajā apstrīdēšanas iesnieguma pēdējā lapā (10.) ir norāde par pielikumā pievienotajiem dokumentiem uz 7 lapām (*lietas I sējuma 69.lapa*). Apgabaltiesa konstatē, ka uz minētā iesnieguma nav nekādas VID atzīmes par šāda dokumenta saņemšanu VID.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa konstatē, ka VID pieteicējs ir iesniedzis apstrīdēšanas iesniegumu bez pielikuma (maksājumus attaisnojošiem dokumentiem), savukārt tiesai ir iesniedzis apstrīdēšanas iesniegumu, kura pēdējā lapā ir pierakstīts, ka pieteicējs it kā VID ir iesniedzis dokumentus pielikumā. Ievērojot to, ka uz šāda satura dokumenta nav VID atzīmes par saņemšanu, ka tas atšķiras no VID rīcībā esoša pieteicēja apstrīdēšanas iesnieguma, ka pieteicēja iesniegtajā apstrīdēšanas iesnieguma oriģinālā pieteicēja paraksts pēdējā lapā ir izpildīts ar zilas tintes pildspalvu, savukārt datums pirmajā lapā izpildīts ar melnas tintes pildspalvu, kas apgabaltiesas ieskatā norāda uz to, ka iesnieguma pēdējā lapa parakstīta citā laikā, nekā tapis iesniegums, apgabaltiesas ieskatā nepamatota ir pieteicēja norāde, ka viņš ir iesniedzis VID attaisnojuma dokumentus, kurus VID it kā nav vērtējis.

Ievērojot minēto, apgabaltiesas ieskatā pamatota ir norāde VID Lēmumā, ka pieteicējs audita rezultātu apstrīdēšanas procesā nav iesniedzis dokumentārus pierādījumus, kas apliecina, ka viņam ir bijuši ar nekustamo īpašumu iegādi un realizāciju saistītie izdevumi (lietas I sējuma 18.lapa).

Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējs izdevumu attaisnojošo dokumentu kopijas ir iesniedzis tikai tiesā, kopā ar pieteikumu, nepamatoti norādot, ka šos dokumentus ir sniedzis iepriekš arī VID.

Izvērtējot iesniegtos dokumentus (*lietas I sējuma 70.-76.lapa*), apgabaltiesa konstatē, ka tikai lietas I sējuma 73.-75.lapā esošas maksājumu uzdevumu kopijas, pēc to satura, ir attiecināmas uz īpašumu */adrese/* vai */adrese/* (2005.gada maksājumi par zemes gabala */adrese/* sadalīšanu Rīgas pilsētas attīstības departamentam Ls 606,53 apmērā, nekustamā īpašuma nodokļa nomaksa Ls 436,34 apmērā un samaksa Valsts zemes dienesta Lielrīgas reģionālajai nodaļai par inventarizāciju un informācijas sagatavošanu Ls 188,80

apmērā). Pārējās pieteicēja iesniegtajās maksājuma dokumentu kopijās nav identificējams precīzs maksājuma mērķis – ir norādes uz datumiem, vai – „kancelejas nodeva", „valsts nodeva" – bet nav identificējams objekts, saistībā ar kuru konkrēti maksājumi veikti.

Savukārt pieteicēja 2005.gada izdevumi Ls 13,59 par nekustamā īpašuma nodokli zemei */adrese/* (*lietas I sējuma 224.lapa*), Ls 592,62 apmērā par nekustamā īpašuma nodokli par ēkām īpašumos */adrese/* (*lietas I sējuma 268. un 270.lapa*) un Ls 1801 apmērā par informācijas sagatavošanu, atkārtotu tehnisko inventarizāciju un izmaiņu reģistrāciju īpašumā */adrese/* (*lietas I sējuma 265. un 267.lapa*) apgabaltiesas ieskatā ir pierādīti ar pieteicēja lietā papildu iesniegtajiem dokumentiem un ir atzīstami par izdevumiem, kas saistīti ar pieteicēja saimniecisko darbību.

Apgabaltiesa, ņemot vērā to, ka pieteicējs ir iesniedzis pierādījumus par izdevumiem 2005.gadā Ls 3638,88 apmērā, kas ir saistīti ar pieteicēja nekustamo īpašumu */adrese/*, atzīst, ka minētie izdevumi ir ņemami vērā kā pieteicēja ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi, nosakot pieteicēja apliekamo ienākumu 2005.gadā.

Līdz ar to Lēmums ir atceļams daļā, ar kuru pieteicējam noteikti saimnieciskās darbības apliekamie ienākumi par 2005.gadu Ls 3638,88 apmērā (pieteicēja izdevumi, kas saistīti ar saimniecisko darbību un par kuriem attiecīgi ir samazināmi pieteicēja apliekamie ienākumi 2005.gadā).

[21] Izvērtējot pieteicēja izteiktās iebildes, ka VID, nosakot sadalītā īpašuma */adrese/*, atsevišķo atdalīto īpašumu iegādes vērtību (audita pārskata 2.tabulā, *lietas I sējuma 25.lapa*), ir noteicis to nepamatoti, apgabaltiesa tās noraida kā nepamatotas.

Lietā nav strīda, ka, nosakot katra atdalītā īpašuma proporcionālo iegādes vērtība audita laikā, VID vadījās no matemātiska aprēķina – procentuāli no kopējās īpašuma kadastrālās vērtības. VID, nosakot katra jaunizveidotā nekustamā īpašuma vērtību, ir vadījies no Nekustamā īpašuma valsts kadastra reģistra izziņā par nekustamā īpašuma piederību un sastāvu Nr.10B-1.1./5469 (no 2005.gada 13.jūlija, *lietas I sējuma 177.-181.lapa*), kur detalizēti ir norādītas ziņas par ēku un zemes kadastrālo vērtību, kur katram īpašuma tā ir individualizēta.

Tā kā 2005. -2006.gadā atsavināto zemesgabalu un būvju */adrese/* iegāde notika 2004.gadā, kad zemesgabals vēl nebija sadalīts un daļai zemes nebija mainīts lietošanas mērķis, iestāde pamatoti izmantoja to kadastrālo vērtību, kāda tā bija pirms sadalīšanas un lietošanas mērķa maiņas, kas reģistrēta 2005.gada 2.novembrī. Izrietoši nav pamata uz šo aprēķinu attiecināt pēc šā datuma izsniegtās izziņas par kadastrālo vērtību, jo tās liecina par atdalīto zemesgabalu kadastrālo vērtību pēc sadalīšanas un lietošanas mērķa maiņas, nevis par kadastrālo vērtību iegādes brīdī.

Apgabaltiesa konstatē, ka VID piemērotās vērtības ir precīzas, atbilst minētajā izziņā norādītajam kadastrālajām vērtībām un savstarpējam īpatsvaram.

Līdz ar to apgabaltiesa secina, ka VID nekustamo īpašumu iegādes vērtību nav noteicis patvaļīgi, tikai proporcionālu aprēķinu ceļā, bet ir vadījies no faktiskās situācijas, kas pastāvēja pieteicēja īpašuma */adrese/* iegādes laikā un atbilstoši faktiski pieteicēja veiktajiem izdevumiem saistībā ar šā īpašuma pirkumu – Ls 296 500 par visu nesadalīto īpašumu kopumā. Pieteicēja norādēm par turpmāko lielāko īpašumu kadastrālo vērtību lietā nav nozīmes, jo pieteicējs par īpašumu 2004.gada 30.novembrī bija samaksājis tik, cik samaksājis – Ls 296 500, un viņa izdevumi, kas saistīti ar saimniecisko darbību saistībā ar īpašuma */adrese/* pirkšanu, un kuri attiecīgi ietekmē apliekama ienākuma no saimnieciskās darbības aprēķinu, ir tikai un vienīgi Ls 296 500 apmērā.

Turpmākā sadalīto īpašumu kadastrālās vērtības palielināšana neietekmē pieteicēja ar IIN apliekamā ienākuma saistība ar darījumiem ar īpašumiem */adrese/* aprēķinu. Lietā nav strīda, ka pieteicējs visu viņa nopirkto īpašumu */adrese/* pēc sadales ir pārdevis auditējamā periodā, un VID ir ņēmis vērā nodokļa aprēķinā gan pieteicēja izdevumus Ls 296 500 apmērā, gan arī pieteicēja ienākumus no minētā nekustamā īpašuma kopumā. Ievērojot to, ka īpašuma */adrese/* iegādes brīdī minētais īpašums nebija sadalīts reālās daļās (atbilstoši tām, kuras vēlāk tika pārdotas), VID pamatoti piemēroja publiskajos reģistros fiksētos datus par īpašuma objekta sastāvu un to savstarpējo vērtību, un pamatoti kā uz jaunizveidoto īpašumu iegādes vērtību attiecināja to proporcionālo iegādes vērtību atbilstoši īpašuma daļas īpatsvaram kopējā īpašumā */adrese/*.

[22] Izvērtējot pieteicēja izteiktās iebildes, ka VID prettiesiski ir veicis un pabeidzis auditu laikā, kad pieteicējam bija darba nespēja – slimība, apgabaltiesa konstatē, ka lēmums par audita uzsākšanu pieņemts 2008.gada 5.novembrī, par ko pieteicējs savlaicīgi informēts. VID ir ņēmis vērā pieteicēja vairākkārt izteiktos lūgumus saistībā ar viņa veselības stāvokli un vairākkārt noteicis jaunu termiņu paskaidrojumu sniegšanai, pierādījumu iesniegšanai, par to lietā strīdu nav. VID ir norādījis pieteicējam, ka dokumentus un paskaidrojumus pieteicējs var iesniegt arī rakstveidā. Audita pārskats ir sagatavots 2009.gada 17.aprīlī. Kā redzams no lietas materiāliem, tad pieteicējs ir spējis sniegt rakstveida atbildes uz atbildētāja rakstveidā sagatavotajiem jautājumiem, kā arī pieteicējam nebija šķēršļu vairākkārt rakstveidā sazināties ar VID, vairākkārtīgi lūdzot pagarināt audita termiņu.

Ievērojot minētos apstākļus, apgabaltiesa konstatē, ka nodokļa audita laikā tika nodrošinātas pieteicēja tiesības būt uzklausītam, kas atbilstoši administratīvo tiesu praksei var tikt realizētas arī rakstveida procesā.

Turklāt apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējs ne nodokļu audita laikā, kad norādīja, ka bija slims, nedz arī vēlāk, kad apstrīdēja audita lēmumu un nenorādīja uz neiespējamību iesniegt dokumentus, nekādus papildu pierādījumus VID neiesniedza. Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējam bija iespēja apstrīdēt audita lēmumu un VID reģionālās iestādes lēmumu, bet viņš

nekādus papildu dokumentus nepievienoja. Līdz ar to nav konstatējams, ka VID būtu aizskāris kādas pieteicēja tiesības.

[23] Ar Lēmumu pieteicējam tika aprēķināti IIN maksājumi, kā arī ar tiem saistītie soda nauda Ls 244 274,02 un nokavējuma nauda Ls 65 517,73, kā arī samazināts aprēķinātais IIN par Ls 14,97.

Senāta 2012.gada 4.jūnija spriedumā lietā Nr.SKA-28/2012 atzīts, 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. 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. [..] 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. Senāts atzina, ka izskatāmās lietas un tai līdzīgā situācijā nebūtu pamatoti sodīt privātpersonu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa nemaksāšanu.

Senāta 2012.gada 13.jūlija spriedumā Nr.SKA–38/2012 secināts, ka gadījumā, ja, izvērtējot konkrētās lietas apstākļus, ir pamats secināt, ka nekustamā īpašuma pārdošanas laikā personai varēja rasties maldīgs priekšstats, ka vienīgais kritērijs nodokļa maksāšanai ir nekustamā īpašuma atsavināšana ātrāk kā 12 mēnešu laikā pēc tā iegūšanas īpašumā, VID noteiktā soda nauda atzīstama par nepamatotu un tāpēc atceļama.

Pieteicējs norādīja, ka, vērtējot pienākumu maksāt IIN, viņš vadījies no publiski zināmas informācijas, no kuras izrietēja, ka vienīgais kritērijs IIN maksāšanai ir nekustamā īpašuma atsavināšana ātrāk kā 12 mēnešu laikā pēc tā iegūšanas īpašumā. Apgabaltiesa ieskatā arī pieteicēja rīcība, veicot nekustamo īpašumu atsavināšanu ne ātrāk kā 12 mēnešu laikā pēc to iegādes, bet ātri pēc tam, apliecina to, ka pieteicējs ir paļāvies uz šādu valsts nodokļu politiku.

Ņemot vērā Senāta spriedumos iekļauto analīzi par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta

atšķirīgo interpretāciju, tostarp, konstatējumus, ka līdz pat 2007.gadam valsts ir izturējusies toleranti pret privātpersonu darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem un atteikusies no iedzīvotāju ienākuma nodokļa iekasēšanas un 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, un pieteicēja norādi, ka viņam bija radusies pārliecība, ka IIN par nekustamo īpašumu atsavināšanu nav jāmaksā, apgabaltiesa atzīst, ka ir pamats pieteicēju daļēji atbrīvot no soda naudas.

Apgabaltiesa uzskata, ka pieteicēja paļāvība ir aizsargājama attiecībā uz darījumiem, kuri notikuši 2005. un 2006.gadā un kuriem IIN maksāšanas pienākums iestājās attiecīgi 2006. un 2007.gada sākumā.

Tādējādi Lēmums ir atceļams daļā par pieteicējam noteikto soda naudu par 2005. un 2006.gadā veiktajiem darījumiem Ls 244 274,02 kopsummā.

[24] Judikatūrā atzīts, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normas, skatot tās kopumā, ņemot vērā arī VID konsekvento praksi šo normu piemērošanā, un tiesiskās drošības apsvērumi ir pamats atzīt, ka nokavējuma naudas aprēķins par laiku, sākot no nodokļu samaksas pienākuma iestāšanās, gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir samazinājis apliekamo ienākumu, ir pieļaujama 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 (skat. Senāta 2011.gada 1.jūnija spriedumu Nr.SKA-107, 2011.gada 17.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-19/2011, 2011.gada 9.decembra spriedumu lietā Nr.SKA-582/2011, 2012.gada 8.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-86/2012).

Ņemot vērā minēto, Lēmums ir atceļams daļā par IIN nokavējuma naudu par 2005.un 2006.gadu, kas ir noteikta kopā Ls 65 517,73 apmērā.

[25] Ar Lēmumu ir samazināts pieteicējam aprēķinātais IIN par 2007.gadu Ls 14,97 (konstatēta IIN pārmaksa).

Ievērojot to, ka pieteicējs nav izteicis nekādus iebildumus par Lēmumu šajā daļā, apgabaltiesa Lēmumu šajā daļā nepārvērtē.

[26] Saskaņā ar APL 126.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka atbildētājai, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu Ls 20 latu apmērā par pieteikuma iesniegšanu.

[27] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances spriedums nav pareizs.

## Rezolutīvā daļa

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

**nosprieda:**

*J.L.* pieteikumu apmierināt daļā.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 13.augusta lēmumu Nr.19.1/16483 daļā, ar kuru *J.L.* noteikti saimnieciskās darbības apliekamie ienākumi par 2005.gadu Ls 3638,88 apmērā, par iedzīvotāju ienākuma nodokli noteikto soda naudu Ls 244 274,02 apmērā un nokavējuma naudu Ls 65 517,73 apmērā.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt *J.L.* valsts nodevu 20 (divdesmit) latu apmērā.

Pārējā daļā *J.L.* pieteikumu noraidīt.

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) | K.Krastiņa |
| Tiesneši | (paraksts) | M.Birzgalis |
| | (paraksts) | U.Mihailova |

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese K.Krastiņa
Rīgā, 2012.gada 19.oktobrī