NORAKSTS
Lieta Nr.A42772008
A00229-11/16

**SPRIEDUMS**
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2011.gada 21.aprīlī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese L.Konošonoka,

piedaloties pieteicējai *I.A.*, pieteicējas pārstāvei *T.R.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvēm *S.Z.* un *I.M.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *I.A.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2008.gada 11.novembra lēmuma Nr.19/31623 atcelšanu.

## Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests pārbaudīja pieteicējas *I.A.* iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2005. un 2006.gadu.

Audita rezultātā pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināti 282 644,76 lati, tostarp iedzīvotāju ienākuma nodoklis 103 894,97 lati, soda nauda 155 842,46 lati un nokavējuma nauda 22 907,33 lati.

[2] Izskatījis pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, Valsts ieņēmumu dienests 2008.gada 11.novembrī pieņēma lēmumu Nr.19/31623 (turpmāk – Lēmums), ar kuru atstāja negrozītus pieteicējai noteiktos nodokļu maksājumus.

Lēmumā norādīts, ka pieteicēja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļas izpratnē 2005. un 2006.gadā ir veikusi saimniecisko darbību, jo veikusi sistemātiskas darbības, pērkot un pārdodot nekustamos īpašumus. Nekustamo īpašumu realizācija nav kvalificējama kā sava personīgā īpašuma pārdošana, jo pieteicēja iegūtos un pēc tam pārdotos nekustamos īpašumus neizmantoja personīgām vajadzībām. Tādējādi pieteicējas ienākumi, kas 2005. un 2006.gadā iegūti, realizējot 22 nekustamos īpašumus, saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punktu ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[3] *I.A.* iesniedza pieteikumu tiesā par Lēmuma atcelšanu.

Pieteikumā norādīts, ka iestāde nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normas. Tā kā nekustamie īpašumi pieteicējas īpašumā bija ilgāk par 12 mēnešiem, ienākums no šo īpašumu pārdošanas atbilstoši minētā likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktam nav apliekams ar nodokli.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumā par pieteikumu norādījis, ka pieteicēja nav pierādījusi nekustamā īpašuma iegādi savām vajadzībām.

[5] Tiesas sēdē pieteicēja un viņas pārstāve paskaidroja, ka zemes gabals viņas īpašumā bija ilgāk kā divus gadus, pēc tam zemes gabali tika atsavināti citiem līdzīpašniekiem. Vienīgais īpašums, kas pieteicējas īpašumā bija mazāk par 12 mēnešiem, ir dzīvoklis */adrese/*. Nekustamo īpašumu pārdošana nav uzskatāma par saimniecisko darbību likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē. Vienīgais nosacījums, kurš jāvērtē, ir tas, vai nekustamais īpašums ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem. Citus nosacījumus likumdevējs nav paredzējis.

[6] Iestādes pārstāves paskaidroja, ka pieteicēja, pārdodot viņai piederošos nekustamos īpašumus, ir veikusi saimniecisko darbību, tādēļ piemērojama likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^1$ un $1.^3$daļa. Minētā likuma 9.panta pirmās daļas „c" apakšpunkts nav interpretējams atrauti no pārējām likuma normām. Ar nodokli apliekami visi ienākumi, kas nav minēti likuma 9.pantā. Tātad ienākumi no saimnieciskās darbības ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Likumdevējs nav paredzējis, ka jebkāds saimnieciskās darbības veids būtu uzskatāms par izņēmumu no saimnieciskās darbības. Attiecībā uz nekustamo īpašumu pārdošanu, kas netiek veikta saimnieciskās darbības ietvaros, likumdevējs ir paredzējis papildu slogu nodokļu maksātājam, paredzot, ka arī tādi ienākumi no sava nekustamā īpašuma pārdošanas, kas personas īpašumā ir mazāk par 12 mēnešiem, ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Konkrētajā gadījumā pieteicēja 2005.gadā realizēja 9 nekustamos īpašumus, savukārt 2006.gadā – 13 nekustamos īpašumus. Tātad pieteicēja sistemātiski ieguvusi un atsavinājusi nekustamos īpašumus ar mērķi gūt peļņu. Tādēļ iestāde pamatoti pieteicējas darbības ar nekustamajiem īpašumiem atzinusi par saimniecisko darbību.

**Motīvu daļa**

[7] Tiesa, pārbaudījusi lietas materiālus, noklausījusies procesa dalībnieku paskaidrojumus un izvērtējusi pierādījumus to kopsakarībā, atzīst, ka pieteikums ir pamatots un apmierināms.

[8] Lietā izšķirams jautājums par to, vai sistemātiska nekustamo īpašumu, kas ir bijuši personas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, pārdošana ir saimnieciskā darbība un vai ienākums no tās iekļaujams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamajā ienākumā.

[9] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts (*tiesību normas izteiktas redakcijā, kāda bija spēkā auditējamā periodā*) 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.

[10] Interpretējot minēto normu, Senāts norādījis šādus apsvērumus (*sk. Senāta 2010.gada 3.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-526/2010 12.-14.,16.punktu*), kurus tiesa ņem vērā, izšķirot konkrēto strīdu.

[10.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts tieši nenoteic, vai vairāku nekustamo īpašumu, kuri bijuši personas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, pārdošanas rezultātā gūtie ienākumi ir ietverami gada apliekamajā ienākumā.

[10.2] 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.

[10.3] Starp mantas 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".

[10.4] 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. Vienīgais izņēmums ir attiecībā uz mantas (preču) pārdošanu (11.panta otrās daļas 1.punkts).

[11] Konkrētajā gadījumā pieteicēja 2005.gadā atsavināja deviņus zemes gabalus, savukārt 2006.gadā – 12 zemes gabalus un vienu dzīvokļa īpašumu. Lietā nav strīda par to, ka visi zemes gabali, kas atsavināti 2005. un 2006.gadā, bija pieteicējas īpašumā vairāk par 12 mēnešiem (*sk. audita pārskatu, lietas 70.-72.lapa, 81., 83.-84.lapa*). Savukārt dzīvokļa īpašums */adrese/* pieteicējas īpašumā bijis mazāk par 12 mēnešiem, proti, tas iegūts 2006.gada 9.februārī, bet atsavināts – 2006.gada 21.martā (*sk. audita pārskatu, lietas 81.lapa*). Arī par minēto faktu lietā nav strīda.

[12] Ņemot vērā iepriekš norādītos apsvērumus par tiesību normu interpretāciju (*sk. šā sprieduma 10.punktu*) un lietas faktiskos apstākļus (*sk. šā sprieduma 11.punktu*), tiesa atzīst, ka ienākumi, kurus *I.A.* guvusi, atsavinot nekustamos īpašumus, kuri bijuši viņas īpašumā vairāk par 12 mēnešiem, nav iekļaujami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamajā ienākumā. Secīgi no šā ienākuma nav maksājams iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

[13] Tiesa jau konstatēja, ka dzīvokļa īpašums */adrese/*, pieteicējas īpašumā bija mazāk par 12 mēnešiem. Tādējādi vispārīgi ienākums no šā īpašuma pārdošanas ir iekļaujams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamajā ienākumā. Tomēr, kā paskaidrojusi iestāde, *I.A.* no minētā dzīvokļa pārdošanas neveidojas papildus ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekams ienākums, tā kā pārdošanas vērtība 16 500 lati ir mazāka par iegādes vērtību 29 517,77 latiem (*lietas 114.lapa*).

Tādējādi minētais darījums neietekmē iestādes veikto nodokļu aprēķinu un secīgi tam nav nozīmes, izšķirot strīdu par pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteiktajiem nodokļu maksājumiem.

[14] Pieteicējai saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu aprēķināta nokavējuma nauda 22 907,33 lati, savukārt saskaņā ar minētā likuma 34.panta 1.punktu – soda nauda 150 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļu summas, t.i., 155 842,46 lati.

Kā izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrās daļas, nokavējuma naudas aprēķināšanas pamats ir laikā nenomaksāts nodokļa pamatparāds. Tā kā konkrētajā gadījumā pieteicējai nebija jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, nav pamata aprēķināt un maksāt arī nokavējuma naudu.

Līdzīgi secinājumi izdarāmi arī attiecībā uz soda naudu. Proti, no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta 1.punkta (*redakcijā, kāda bija spēkā pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī*) izriet, ka gadījumos, kad persona, kas veic saimniecisko darbību, bet nereģistrējas kā nodokļu maksātājs vai neiesniedz nodokļu deklarācijas, par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen tostarp soda naudu 150 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļu summas. Tā kā konkrētajā gadījumā pieteicējai nav jāmaksā budžetā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, nav pamata aprēķināt un maksāt soda naudu.

[15] Iestāde pārsūdzēto lēmumu pamatojusi ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punktu, 11.panta pirmo un 1.[1]daļu. Arī tiesas sēdē sniegtajos paskaidrojumos iestādes pārstāves norādīja, ka pieteicēja, sistemātiski pārdodot nekustamos īpašumus, ir veikusi saimniecisko darbību, savukārt ienākumi no saimnieciskās darbības ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punkts noteic, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis sastāv no nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības. Minētā likuma 11.panta pirmā daļa precizē no saimnieciskās darbības gūtā apliekamā ienākuma noteikšanu, savukārt 1.[1]daļa definē, kas likuma izpratnē uzskatāms par saimniecisko darbību.

Tiesa norāda, ka legāldefinīcijai nav tiesisku seku. Šī tiesību norma sniedz noteiktu pazīmju aprakstu sabiedrībā pastāvošai parādībai, kuru likumdevējs ir formulējis juridiskā valodā (*sk. Senāta 2011.gada 28.februāra lēmuma lietā Nr.SKA-440/2011 8.punktu*). Savukārt tiesiskās sekas, kas izriet no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punkta un 11.panta pirmās daļas, iestājas tad, ja nav citu tiesību normu, kas ierobežo vai izslēdz šo tiesisko seku iestāšanos. Proti, likuma 3.panta otrajā daļā noteikts, ka iekšzemes nodokļa maksātāja gada apliekamais ienākums ir viņa gada ienākums, izņemot šā likuma 9.pantā minētos neapliekamos ienākumus. 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktā noteikts, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikts ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem (*sk. turpat*).

Tādējādi izskatāmajā lietā nav nozīmes iestādes argumentiem par to, ka pieteicēja ir veikusi saimniecisko darbību un ka tādējādi pieteicējas gūtie ienākumi ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa objekts. Šāda kritērija vērtēšanu likumdevējs nav paredzējis. Citiem vārdiem, tā kā ienākumi no nekustamā īpašuma, kurš personas īpašumā bijis vairāk par 12 mēnešiem, nav iedzīvotāju ienākuma nodokļa objekts, ne iestādei, ne arī tiesai nav jāvērtē pieteicējas veiktā saimnieciskā darbība un tās sistemātiskums.

[16] Ievērojot iepriekš norādītos apsvērumus, tiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienesta 2008.gada 11.novembra lēmums nav tiesisks un pamatots.

[17] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmajai daļai, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Pieteicēja ir samaksājusi valsts nodevu 10 latus par pieteikumu par lietas ierosināšanu tiesā (*lietas 7.lapa*). Tā kā pieteikums ir apmierināms, no atbildētājas par labu pieteicējai piespriežama samaksātā valsts nodeva.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu un 253.panta pirmo daļu, Administratīvā rajona tiesa

**nosprieda:**

**Apmierināt** *I.A.* pieteikumu.

**Atcelt** Valsts ieņēmumu dienesta 2008.gada 11.novembra lēmumu Nr.19/31623 ar tā pieņemšanas dienu.

**Piespriest** no Latvijas Republikas par labu *I.A.* valsts nodevu 10 (desmit) latu apmērā.

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

Tiesnese *(paraksts)* L.Konošonoka

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas

tiesnese_____L.Konošonoka
Rīgā, 2011.gada 21.aprīlī