ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420468411

AA43-0768-13/15

SPRIEDUMS

Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2013.gada 13.decembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:

tiesas sēdē priekšsēdētājs M.Birzgalis,

tiesneši K.Berķis un A.Šteinberga,

piedaloties pieteicēja /pers. E/ pārstāvim /pers. F/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. G/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. E/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010.gada 3.novembra lēmuma Nr.22.4.7./57299 atcelšanu daļā par papildus nomaksai budžetā aprēķināto pievienotās vērtības nodokli Ls 100890, soda naudu Ls 6720 un nokavējuma naudu Ls 31562,69, sakarā ar /pers. E/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 15.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2010.gada 22.marta līdz 21.jūnijam /pers. H/ (turpmāk – pieteicējs) veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 2007.gada 1.janvāra līdz 2009.gada 31.decembrim.

Pieteicējam ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu 6.audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2010.gada 21.jūnija lēmumu Nr.23.23/805 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls 100890, soda nauda Ls 100890 un nokavējuma nauda Ls 31562,69, kā arī noteikts budžetā nenomaksātais PVN par 2007.gada maiju Ls 15840, kas nav iemaksājams budžetā saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmo daļu.

Ar VID ģenerāldirektores 2010.gada 3.novembra lēmumu Nr.22.4.7/57299 (turpmāk – Lēmums) nolemts:

1) atstāt negrozītu Sākotnējo lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā aprēķināto PVN Ls 6720, soda naudu Ls 6720, nokavējuma naudu Ls 729,12 un nenomaksāto PVN par 2007.gada maiju Ls 15840;

2) atcelt Sākotnējo lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā aprēķināto PVN Ls 94170, soda naudu Ls 94170 un nokavējuma naudu Ls 30833,57;

3) noteikt pieteicējam papildus nomaksai budžetā PVN Ls 94170 un nokavējuma naudu Ls 30833,57.

Lēmumā konstatēts turpmāk minētais.

[1.1] Pieteicējs 2003.gada 24.aprīlī iegādājās nekustamo īpašumu /Nosaukums/, kas 2006.gada 24.aprīlī sadalīts 15 atsevišķos zemes gabalos. Uz atdalītajiem zemes gabaliem tika uzceltas jaunbūves, kuru celtniecības darbus veica zemnieku saimniecība „/Nosaukums/", par kuriem zemnieku saimniecība pieteicējam izrakstīja rēķinus.

[1.2] 2007., 2008. un 2009.gadā pieteicējs kopā pārdeva 14 nekustamos īpašumus (jaunbūve un zeme) un ar tiem saistīto kustamo mantu (celtniecības materiāli un iekārtas).

VID, apkopojot tā rīcībā esošo informāciju (līgumi, rēķini un pieņemšanas - nodošanas akti par izpildītajiem celtniecības darbiem), secināja, ka pieteicēja saimnieciskās darbības ietvaros veiktie darījumi – nelietotu nekustamo īpašumu un kustamās mantas pārdošanas darījumi saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" ir atzīstami par ar PVN apliekamajiem darījumiem. Pieteicējs 2007.-2009.gadā sistemātiski savas īpašuma tiesības uz nekustamajiem īpašumiem - zemi un jaunbūvēm, kā arī uz kustamo mantu – celtniecības materiāliem un iekārtām - par atlīdzību nodevis citām personām.

[1.3] Attiecībā uz pieteicēja sūdzībā norādīto par ZS „/Nosaukums/" VID, veicot gan tematisko pārbaudi zemnieku saimniecībā, gan izvērtējot lietā esošos līgumus, rēķinus un pieņemšanas-nodošanas aktus par izpildītajiem celtniecības darbiem, konstatēja, ka ZS „/Nosaukums/" pieteicējam sniegusi pakalpojumus, bet nekustamais īpašums /Nosaukums/ juridiski un faktiski ir pieteicēja, nevis zemnieku saimniecības īpašums. Tādējādi pieteicēja rīcība, pārdodot nekustamos īpašumus, celtniecības materiālus un iekārtas, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē ir saimnieciskā darbība.

VID norādīja, ka saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normām pieteicēja 2007., 2008. un 2009.gadā atsavinātie īpašumi uzskatāmi par nelietotu nekustamo īpašumu un ir apliekami ar PVN.

[1.4] Līdz ar to konstatēts, ka 2007.gada 25. un 26.aprīlī, saimnieciskās darbības ietvaros pārdodot nelietotu nekustamo īpašumu un kustamo mantu (/Nosaukums/), darījuma vērtība pārsniedza Ls 10000 un pieteicējam līdz 2007.gada 27.maijam bija jāreģistrējas VID kā ar PVN apliekamai personai un darījumiem jāpiemēro attiecīgā PVN likme.

Pieteicējs pēc 2007.gada 27.maija (2007.gada augustā un novembrī, 2008.gada augustā, 2009.gada februārī, jūnijā un jūlijā) ir veicis ar PVN apliekamus darījumus.

[1.5] VID atbilstoši auditā konstatētajam atzina, ka atbildība par nodokļu likumu prasību pārkāpumiem ir nosakāma atbilstoši tām tiesību normām, kuras tādu paredzēja pārkāpuma izdarīšanas laikā, ja vien tiesību norma nav privātpersonai labvēlīgāka. Ievērojot minēto, attiecībā uz 2007.gada augustā un novembrī, 2008.gada augustā, 2009.gada februārī un jūnijā veiktajiem darījumiem bija piemērojama nevis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrā daļa, bet gan likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešā daļa un pārejas noteikumu 53.punkts. Ievērojot minēto, Sākotnējais lēmums tiek atcelts daļā par aprēķināto soda naudu Ls 94170 par 2007.gada augustā un novembrī, 2008.gada augustā, 2009.gada februārī un jūnijā veiktajiem darījumiem.

[2] Administratīvajā rajona tiesā 2010.gada 13.decembrī saņemts pieteicēja pieteikums, kurā lūgts atcelt Lēmumu.

Pieteikums pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.1] Pieteicējs norāda, ka ZS „/Nosaukums/" 2010.gada janvārī ir uzsākts maksātnespējas process un tā kā viņš ir zemnieku saimniecības īpašnieks, tad viņš atbild par sava uzņēmuma saistībām ar visu savu mantu. Tādējādi maksātnespējīgā parādnieka ZS „/Nosaukums/" mantas sastāvā atrodas visa tās īpašnieka (pieteicēja) manta, un tiesības rīkoties ar viņa mantu ir ieguvis administrators. VID, neskatoties uz iepriekš minēto, lietā nav pieaicinājis administratoru kā trešo personu un nav uzklausījis viņa viedokli.

[2.2] Pieteicējs uzskata, ka Lēmumā nepareizi piemērotas tiesību normas, jo VID balstījies uz nepatiesiem faktiem. VID, izdarot secinājumu, ka pieteicējs veicis saimniecisko darbību ar mērķi gūt peļņu, nepamatoti nav piemērojis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^1$daļu, bet kļūdaini piemērojis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normas.

Pieteicējs savas saimnieciskās darbības veikšanai nodibinājis ZS „/Nosaukums/" un atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" iepriekš minētajai normai veicis saimniecisko darbību zemnieku saimniecības formā. Savukārt kā PVN maksātāja bija reģistrēta zemnieku saimniecība. Tāpēc iestādes secinājumi par nereģistrētu saimniecisko darbību, kā arī nereģistrēšanos par PVN maksātāju un nodokļu deklarāciju neiesniegšanu ir nepareizi.

[2.3] Iestāde nepamatoti veikusi auditu, nodalot zemnieku saimniecības īpašnieku no viņam piederošās zemnieku saimniecības. Lai arī zemi pircis un to nostiprinājis zemesgrāmatā kā fiziska persona, arī šī mata uzskatāma par zemnieku saimniecības mantu un otrādi. To apliecina arī pēc maksātnespējas procesa uzsākšanas veiktās atzīmes zemesgrāmatu nodalījumos, kā arī tas, ka nekustamie īpašumi atradās zemnieku saimniecības bilancē. Līdz ar to iestādei bija nepieciešams veikt auditu arī zemnieku saimniecībā un konstatēt tos darījumus, kas vai nu ir vai nav deklarēti kā saimnieciskās darbības (zemnieku saimniecības) darījumi, vai nav veikta pilna PVN samaksa, vai ir PVN pārmaksa par ēku būvniecību. Pieteicējs norāda, ka atsevišķi darījumi tika deklarēti ZS „/Nosaukums/" nodokļu deklarācijās, bet tos iestāde nepārbaudīja tematiskajā pārbaudē.

[2.4] Tā kā pieteicējs savu saimniecisko darbību organizējis zemnieku saimniecības formā, tātad bija reģistrējies gan kā saimnieciskās darbības veicējs, gan kā PVN maksātājs, tad arī aprēķinātā soda nauda nav pamatota.

[2.5] Pieteicējs nepiekrīt arī Lēmumā secinātajam, ka pieteicējam precīzāk jākārto grāmatvedības uzskaite, nodalot personīgo mantu no saimnieciskajā darbībā iesaistītās mantas. Līdz ar to pieteicējs uzskata, ka viņam ir veikts nodokļu uzrēķins par ZS „/Nosaukums/" iespējamiem grāmatvedības uzskaites pārkāpumiem. Pieteicējs savu personīgo grāmatvedību neved, un tas viņam nav jādara, tāpēc viņš nevar nošķirt savu mantu no ZS „/Nosaukums/" mantas, jo uzskata, ka zemnieku saimniecības manta ir tā īpašnieka manta.

[3] VID rakstveida paskaidrojums norāda, ka prasījumu neatzīst, uzskata pieteikumu par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz Lēmumā norādītajiem argumentiem, papildus paskaidrojot, ka no likuma /Nosaukums/ 11.panta būtības izriet, ka zemnieku saimniecības manta tiek nodalīta no zemnieku saimniecības īpašnieka mantas, līdz ar to pieteicēja pienākums, kārtojot grāmatvedības uzskaiti, ir dokumentāli nodalīt to mantu, kura iesaistīta saimnieciskajā darbībā, no personiskā lietojuma mantas. Savukārt mantas nošķiršana saimnieciskās darbības veikšanai nemaina mantas īpašnieku.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 15.decembra spriedumu noraidīts /pers. E/ pieteikums par Lēmuma atcelšanu daļā par papildus nomaksai budžetā aprēķināto PVN kopā Ls 100890, soda naudu Ls 6720,00 un nokavējuma naudu kopā Ls 31562,69.

Spriedums motivēts šādi.

[4.1] Tiesa lietā konstatē šādus faktiskos apstākļus:

[4.1.1] 2003.gada 9.jūnijā pieteicējs iegādājies nekustamo īpašumu – zemesgabalu /Nosaukums/ 2,23 ha platībā, Ozolnieku pagastā, Ozolnieku novadā, kura platība pēc citu 15 zemesgabalu atdalīšanas (08.05.2006.) sastāda 0,4283 ha;

[4.1.2] 2006.gada 8.maijā, pamatojoties uz 2006.gada 24.aprīļa nostiprinājuma lūgumiem, no zemesgabala /Nosaukums/ atdalīti zemesgabali /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/, /Nosaukums/ Ozolnieku pagastā, Ozolnieku novadā, kas tiek reģistrēti uz pieteicēja vārda:

[4.1.2.1] zemesgabalam /Nosaukums/, pamatojoties uz 2006.gada 29.augusta būvvaldes izziņu, tiek pievienota jaunbūve, un ar 2007.gada 25.-26.aprīļa pirkuma līgumiem nekustamo īpašumu pieteicējs pārdod /pers. J/;

[4.1.2.2] zemesgabalam /Nosaukums/, pamatojoties uz 2006.gada 29.augusta būvvaldes izziņu, tiek pievienota jaunbūve, un ar 2007.gada 14.maija pirkuma līgumu nekustamo īpašumu pieteicējs pārdod /pers. K/;

[4.1.2.3] zemesgabalam /Nosaukums/, pamatojoties uz 2006.gada 29.augusta būvvaldes izziņu, tiek pievienota jaunbūve, un ar 2007.gada 30.-31.maija pirkuma līgumiem nekustamo īpašumu pieteicējs pārdod /pers. L/;

[4.1.2.4] zemesgabalam /Nosaukums/, pamatojoties uz 2007.gada 22.maija būvvaldes izziņu, tiek pievienota jaunbūve, un ar 2009.gada 20.-21.februāra pirkuma līgumiem nekustamo īpašumu pieteicējs pārdod /pers. M/;

[4.1.2.5] zemesgabalam /Nosaukums/, pamatojoties uz 2006.gada 29.augusta būvvaldes izziņu, tiek pievienota jaunbūve, un ar 2007.gada 14.-15.augusta pirkuma līgumiem nekustamo īpašumu pieteicējs pārdod /pers. N/ un /pers. O/;

[4.1.2.6] zemesgabalam /Nosaukums/, pamatojoties uz 2007.gada 22.maija būvvaldes izziņu, tiek pievienota jaunbūve, un ar 2007.gada 23.-24.augusta pirkuma līgumiem nekustamo īpašumu pieteicējs pārdod /pers. P/;

[4.1.2.7] zemesgabalam /Nosaukums/, pamatojoties uz 2007.gada 22.maija būvvaldes izziņu, tiek pievienota jaunbūve, un ar 2007.gada 9.-10.novembra pirkuma līgumiem nekustamo īpašumu pieteicējs pārdod /pers. R/;

[4.1.2.8] zemesgabalam /Nosaukums/, pamatojoties uz 2007.gada 22.maija būvvaldes izziņu, tiek pievienota jaunbūve, un ar 2008.gada 18.-19.augusta pirkuma līgumiem nekustamo īpašumu pieteicējs pārdod D.Zemņeckai;

[4.1.2.9] zemesgabalam /Nosaukums/, pamatojoties uz 2009.gada 27.aprīļa būvvaldes izziņu, tiek pievienota jaunbūve, un ar 2009.gada 1.-2.jūnija pirkuma līgumiem nekustamo īpašumu pieteicējs pārdod /pers. T/;

[4.1.2.10] zemesgabalam /Nosaukums/, pamatojoties uz 2009.gada 27.aprīļa būvvaldes izziņu, tiek pievienota jaunbūve, un ar 2009.gada 2.-3.jūlija pirkuma līgumiem nekustamo īpašumu pieteicējs pārdod /pers. U/ un /pers. V/.

[4.1.3] 2004.gada 20.jūnijā starp pieteicēju un ZS „AB Brūveru Bleķi" noslēgts līgums par celtniecības darbu komplekso veikšanu, saskaņā ar kuru ZS „/Nosaukums/" kā uzņēmējs uzņēmusies veikt celtniecības darbus pieteicēja kā pasūtītāja objektos.

[4.1.4] No lietas materiāliem – rēķiniem, aktiem – secināms, ka pieteicējs kā pasūtītājs, bet ZS „/Nosaukums/" kā uzņēmējs, pamatojoties uz noslēgto līgumu, ir vienojušies par to, ka uzņēmējs pieteicēja interesēs veiks celtniecības darbus vairākos objektos; uzņēmējs – ZS „/Nosaukums/" ir izrakstījis pieteicējam rēķinus par sniegto pakalpojumu apmaksu; pieteicējs un uzņēmējs ir sastādījuši pieņemšanas-nodošanas aktus par izpildītajiem darbiem objektos.

[4.2] No iepriekš norādītajiem faktiskajiem apstākļiem izriet, ka pieteicējs 2007., 2008. un 2009.gadā kopā ir atsavinājis 10 nekustamos īpašumus – zemesgabalus un jaunbūves, kā arī kustamo mantu (celtniecības materiālus un iekārtas).

VID, ņemot vērā šo darījumu būtību, atzinis, ka pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību ar mērķi gūt peļņu, iegādājoties, sadalot un atsavinot nekustamos īpašumus. Proti, auditā konstatēts, ka atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" attiecīgām normām nelietots nekustamais īpašums kā nepabeigtās celtniecības objekts – ēka vai būve, ja tā nav nodota ekspluatācijā, un tā pirmā pārdošana ir ar PVN apliekams darījums.

Kā izriet no lietas materiāliem un tiesas sēdē pieteicēja pārstāvja paskaidrotā, tad lietā nepastāv strīds par to, ka nekustamie īpašumi tika pārdoti laikā, kad jaunbūves vēl nebija nodotas ekspluatācijā – tātad tie tika pārdoti kā nelietoti nekustamie īpašumi. Bet lietā pastāv strīds par tiesību normu piemērošanu – vai pieteicējs kā fiziska persona ir veicis saimniecisko darbību un vai šajā lietā norādītie darījumi bija apliekami ar PVN.

[4.3] Tiesa atzīst par nepamatotiem pieteikumā norādītos argumentus un pieteicēja pārstāvja tiesas sēdē paskaidroto, ka pieteicējs, pārdodot 10 nekustamos īpašumus, veicis saimniecisko darbību zemnieku saimniecības formā, un tādēļ iestādei audits bija jāveic arī ZS „/Nosaukums/".

Tiesa uzskata, ka ar lietā esošajiem dokumentiem un auditā konstatējamiem faktiem apliecinās tas, ka tieši pieteicējs kā fiziska persona ir veicis nelietotu nekustamo īpašumu pārdošanu savās interesēs, ko iestāde šo darījumu sistemātiskuma dēļ ir atzinusi par saimniecisko darbību, un konstatējusi, ka tie ir ar PVN apliekami darījumi.

Savukārt pieteicējs nav iesniedzis nevienu pierādījumu saviem apgalvojumiem, ka visi darījumi ar nelietotu nekustamo īpašumu atsavināšanu būtu notikuši zemnieku saimniecības vārdā un tie būtu atspoguļoti zemnieku saimniecības grāmatvedībā. Nepastāvot šādiem pierādījumiem (dokumentiem) attiecībā uz tirdzniecību faktu zemnieku saimniecības darbības ietvaros, lielāka ticamība ir piešķirama VID konstatētajiem apstākļiem, kas pamatoti ar paša pieteicēja iesniegtajiem dokumentiem, kuros nepārprotami norādīts pieteicējs kā fiziska persona (ar personas kodu).

Izskatāmajā lietā Administratīvā apgabaltiesa, analizējot tās tiesību normas, kas regulē zemnieku saimniecības tiesisko statusu – likumu „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu un zemnieka vai zvejnieka saimniecību", atzina, ka minētās normas regulē zemnieka saimniecības un tās īpašnieka mantiskās attiecības un atbildības apjomu (3., 8. un 10.pants). Tai pašā laikā no iepriekš minētajām normām neizriet, kā būtu organizējama zemnieka saimniecības saimnieciskā darbība un kā tieši saimnieciskajā darbībā ir iesaistāma zemnieka saimniecības īpašnieka manta. Atbilde uz šo jautājumu meklējama citās normās.

Ņemot vērā minēto, tiesa uzskata, ka minētais jautājums arī attiecībā uz pienākumu maksāt nodokļus ir vērtējams to tiesību normu ietvaros, kas paredz nodokļu aprēķināšanas, ieturēšanas un maksāšanas kārtību, kā arī atbildību par šā pienākuma nepildīšanu.

[4.4] Tiesa nepiekrīt pieteicēja un viņa pārstāvja viedoklim, ka konkrētajā gadījumā bija piemērojamas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normas, lai vispār noteiktu, vai pieteicējam ir vai nav maksājams iedzīvotāju ienākumu nodoklis.

Tas, ka iestāde savos lēmumos ir atsaukusies uz minētā likuma normu – šī likuma 11.panta 1.^{1}daļu, neizslēdz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanu. Tas ir, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{1}daļā ir definēts saimnieciskās darbības termins (jēdziens), kas tiesas ieskatā var tikt attiecināts uz jebkuru personas ekonomisko darbību, un no šī secinājuma, vai ir konstatējama saimnieciskā darbība, ir atkarīgs, vai darījums ir apliekams ar PVN (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otrā daļa).

Tātad atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{1}daļai par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību (..).

Savukārt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otrajā daļā ir noteikti ar PVN apliekamie darījumi, kas veikti saimnieciskās darbības ietvaros.

Ņemot vērā to, ka pieteicējs atzīst, ka ir veicis saimniecisko darbību, tiesai nav nepieciešams detalizētāk analizēt tās saimnieciskās darbības pazīmes, kas to raksturo. Tā kā šajā lietā nav gūts apstiprinājums, ka pieteicējs saimniecisko darbību veicis zemnieku saimniecības formā, līdz ar to atzīstams, ka pieteicējs saimniecisko darbību veicis kā fiziska persona, pārdodot 10 nelietotus nekustamos īpašumus, un šīs darbības ietvaros veiktie darījumi ir apliekami ar PVN.

[4.5] Attiecībā uz pieteicēja argumentiem par zemnieku saimniecības grāmatvedību, iesniegtajām nodokļu deklarācijām un to, ka viņš kā zemnieku saimniecības īpašnieks nevar nošķirt to mantu, kas izmantojama saimnieciskās darbības veikšanai, tiesa norāda turpmāk minēto.

Kārtība, kāda organizējama zemnieku saimniecības saimnieciskā darbība, jāskata to tiesību normu ietvaros, kas tieši paredz attiecīgu regulējumu, - proti, likumā /Nosaukums/ vai attiecīgajos Ministru kabineta noteikumos, vai nodokļu reglamentējošas tiesību normās.

Likuma /Nosaukums/ 11.panta trešā daļa noteic, ka individuālais uzņēmums, zemnieku un zvejnieku saimniecība, kā arī individuālais komersants un cita fiziskā persona, kas veic saimniecisko darbību, šā panta pirmās daļas noteikumus piemēro attiecībā uz mantu, kas paredzēta vai ko izmanto saimnieciskās darbības veikšanai.

Panta pirmā daļa paredz, ka uzņēmums, kas uzsāk darbību, veic inventarizāciju, kurā nosaka visas uzņēmuma mantas un lietojumā esošās mantas apjomu dabā, kā arī salīdzina uzņēmuma un debitoru un kreditoru prasījumu un saistību summas. Inventarizācijas rezultātus atspoguļo inventarizācijas sarakstos. Mantas, arī prasījumu un saistību novērtēšanu izdara normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā. Turpmāk šādu inventarizāciju veic katra pārskata gada beigās, kā arī izbeidzot uzņēmuma darbību vai reorganizējot to vai tad, ja ir ierosināta lieta par uzņēmuma pasludināšanu par maksātnespējīgu.

Minētā likuma 13.panta pirmā daļa noteic, ka uzņēmuma darbības sākumā, pamatojoties uz šā likuma 11.pantā noteiktās inventarizācijas datiem, sastāda sākuma bilanci. Uz sākuma bilanci attiecas visi tie paši noteikumi, kuri attiecas uz gada pārskata bilanci.

Šā panta piektā daļa noteic, ka panta pirmās, otrās un trešās daļas noteikumi neattiecas cita starp uz zemnieku saimniecībām, kuru apgrozījums (ieņēmumi) no saimnieciskajiem darījumiem iepriekšējā pārskata gadā nepārsniedz 200000 latu un kuras kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, individuālajiem komersantiem un citām fiziskajām personām, kas veic saimniecisko darbību. Šie uzņēmumi uzskaita saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus un izpilda deklarācijas un veidlapas atbilstoši nodokļu likumos vai saskaņā ar tiem pieņemtajos normatīvajos aktos noteiktajām prasībām.

Tātad no minētajām normām izriet, ka jebkurš uzņēmums, tostarp zemnieka saimniecība, nodala mantu, kas tiks izmantota saimnieciskajā darbībā. Atkarībā no apgrozījuma šo faktu atspoguļo vai nu bilancē vai arī deklarācijās. Šāda nodalīšana ir būtiska

vairākos aspektos, tostarp lai aprēķinātu nolietojumu, kuru var aprēķināt tikai saimnieciskajā darbībā izmantojamiem pamatlīdzekļiem (*sk., piemēram, Ministru kabineta 2007.gada 20.marta noteikumu Nr.188 „Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā" (turpmāk – Noteikumi Nr.188) 21.-30.punktu*), lai zinātu, kādus izdevumus var iekļaut grāmatvedībā, jo izdevumos var iekļaut tikai ar saimniecisko darbību saistītus izdevumus (*sk., piemēram, Noteikumu Nr.188 20.22.apakšpunktu, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmo daļu u.c.*), utt.

No minētajām normām izriet, ka nevar likt vienlīdzības zīmi starp likuma „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu un zemnieka vai zvejnieka saimniecību" 10.pantā definēto zemnieka saimniecības mantu un saimnieciskajā darbībā izmantoto mantu.

Tādējādi jāsecina, ka no likuma „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu un zemnieka vai zvejnieka saimniecību" normām neizriet likumsakarīgs secinājums, ka visi darījumi, ko veic zemnieka saimniecības īpašnieks kā fiziska persona, automātiski uzskatāmi par zemnieka saimniecības veiktajiem darījumiem.

Līdz ar to, pamatojoties uz iepriekš norādīto tiesību normu interpretāciju, loģiska ir turpmākā tiesību normu piemērošana. Atbilstoši likuma /Nosaukums/ 2.pantam (..) grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi (..) un grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Savukārt minētā likuma 7.panta (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 11.05.2011.*) pirmā daļa noteic, ka grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu. Attaisnojuma dokumentam obligāti ir šādi rekvizīti (identifikācijas dati): uzņēmuma nosaukums (komersanta firma) un reģistrācijas numurs Tieslietu ministrijas reģistru iestādēs (darījumos ar fizisko personu - personas kods), juridiskā adrese (ārējiem attaisnojuma dokumentiem), dokumenta nosaukums, numurs un datums, saimnieciskā darījuma apraksts un pamatojums, mērītāji (daudzumi, summas), dalībnieki (darījumā tieši iesaistītās personas) un par saimnieciskā darījuma veikšanu un attaisnojuma dokumentā sniegtās informācijas pareizību atbildīgo personu paraksti. Atsevišķiem attaisnojuma dokumentu veidiem var būt obligāti arī citi papildu rekvizīti (zīmogs un citi), kurus paredz attiecīgie normatīvie akti.

Arī likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" ir noteiktas prasības, kādām jāatbilst dokumentam, lai to uzskatītu par nodokļu rēķinu – piemēram, 8.panta 5.[1]daļas 3. un 4.punkts (*redakcijā, kas bija spēkā uz darījumu veikšanas brīdī*) paredz, ka par nodokļa rēķinu uzskata dokumentu, kurā ietverts preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja nosaukums (fiziskajai personai - vārds, uzvārds, personas kods) un juridiskā adrese (fiziskajai personai - deklarētā dzīvesvieta), kā arī preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja reģistrācijas numurs VID ar PVN apliekamo personu reģistrā.

Tātad, lai secinātu, ka darījumus ir veikusi zemnieka saimniecība, šim faktam jābūt identificējamam pēc attaisnojuma dokumentiem. Ja attaisnojuma dokumentos nav norādīta zemnieka saimniecība, tad šādus attaisnojuma dokumentus nedrīkst iekļaut zemnieka saimniecības grāmatvedībā, kas tiek vesta tieši par zemnieka saimniecības saimniecisko darbību, kura, kā jau minēts, tiek nodalīta ar grāmatvedības dokumentu palīdzību (gada pārskatiem vai citām atskaitēm).

Ievērojot minēto un lietā iesniegtos dokumentus, tiesa atzīst par pamatotu VID secinājumu, ka visi darījumi ir veikti pieteicēja kā fiziskas personas vārdā. Savukārt pieteicēja viedoklis par VID pienākumu veikt pārbaudi (auditu) viņa zemnieku saimniecībā un varbūtību, ka, iespējams, zemnieku saimniecības grāmatvedībā ir informācija par PVN samaksu vai pārmaksu, nav pamatots (pierādīts) ne ar vienu attaisnojuma dokumentu.

Tiesa tikai pieļauj, ka ZS „AB Brūveru Bleķi" grāmatvedībā vai VID iesniegtajās nodokļu deklarācijās (*lietas 2.sējuma 2.-51.lapa*) ir atspoguļoti tie darījumi, kas bija saistīti ar ēku (objektu) celtniecību un uzrādīts PVN, kas saistīts ar šiem darījumiem (starp pieteicēju un ZS „AB Brūveru Bleķi"), kaut gan šāda informācija neizriet no pievienotajiem dokumentiem. Savukārt no iesniegtajām nodokļu deklarācijām neizriet, ka zemnieku saimniecība būtu aprēķinājusi PVN par darījumiem ar nelietotu nekustamo īpašumu pārdošanu.

[4.6] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta piekto daļu (*redakcijā, kas bija spēkā darījumu veikšanas brīdī (līdz 14.07.2009.)*), ja fizisko vai juridisko personu (..) ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā nav sasniegusi vai nav pārsniegusi 10000 latu, šīm personām, grupām un to pārstāvjiem ir tiesības nereģistrēties Valsts ieņēmumu dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā. (..). Tām personām, kuras izmanto šajā panta daļā paredzētās tiesības, ir pienākums ne vēlāk kā 30 dienu laikā pēc minētās summas sasniegšanas vai pārsniegšanas reģistrēties Valsts ieņēmumu dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

Tātad no šīs tiesību normas izriet, ja fiziskās personas ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā sasniegusi vai pārsniegusi 10000 latu, tai ne vēlāk kā mēneša laikā pēc šīs summas sasniegšanas vai pārsniegšanas ir jāreģistrējas VID kā apliekamām personām, un turpmāk fiziskās personas veiktie darījumi tiek aplikti ar PVN.

VID konstatējis, ka jau 2007.gada 25. un 26.aprīlī, pārdodot nelietotu nekustamo īpašumu – /Nosaukums/, Ozolnieku pagastā, Ozolnieku novadā, un kustamo mantu, tā pārdošanas kopējā ar PVN apliekamā vērtība sasniedza Ls 103000 (tātad pārsniedza Ls 10000), tādēļ pieteicējam līdz 2007.gada 27.maijam (30 dienu laikā) bija pienākums reģistrēties VID kā ar PVN apliekamajai personai un turpmāk visiem darījumiem ar nelietotiem nekustamajiem īpašumiem bija jāaprēķina PVN.

Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka iestādei bija tiesisks pamats aprēķināt PVN par darījumiem atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta 17.[1]daļai un 6.panta 23.punktam, nosakot ar nodokli apliekamo vērtību no apliekamā objekta pārdošanas vērtības. Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 5.panta pirmajai daļai 18% nodokļa likme piemērota darījumiem līdz 2008.gada 31.decembrim, bet 21% likme – no 2009.gada 1.janvāra.

[4.7] Tiesa norāda uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, kurā noteikts, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina pats nodokļu maksātājs.

Pieteicējs, apgalvojot, ka darījumi ir iegrāmatoti zemnieka saimniecības grāmatvedībā un PVN ir samaksāts, nav iesniedzis nevienu

pierādījumu šādam apgalvojumam. Turklāt šāds pieteicēja apgalvojums ir pretrunā lietā konstatētajam, ka ieņēmumi no nekustamo īpašumu pārdošanas netika veikti caur ZS „AB Brūveru Bleķi".

Pieteicējam kā ZS „/Nosaukums/" īpašniekam būtu vislabāk zināmi tie apstākļi un dokumenti, kādi ir viņa vadītā uzņēmuma grāmatvedībā. Tiesa no lietas materiāliem neatrod, ka pieteicējs būtu VID vai tiesā iesniedzis savu izteikto apgalvojumu pamatojošas ziņas. Līdz ar to tiesa secina, ka VID pamatoti ir veicis PVN aprēķinu, pamatojoties uz tā rīcībā esošo.

[4.8] Pieteikumā un pieteicēja pārstāvja tiesas sēdē norādītajā Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2009.gada 3.jūlija spriedumā lietā Nr.SKA-196 minētās atziņas par zemnieku saimniecības un tā īpašnieka īpašo statusu tiesas ieskatā izskatāmajā lietā nav piemērojamas, jo Senāts konkrētajā lietā analizēja attiecīgās tiesību normas, apsverot jautājumu, vai personai, kas ir zemnieku saimniecības vienīgais īpašnieks, kā fiziskai personai ir nodarīts morāls kaitējums.

Izskatāmajā lietā šāds jautājums - par kaitējuma atlīdzināšanu - netiek apsvērts, bet tiek vērtētas tās tiesību normas, kas regulē nodokļu aprēķināšanas, ieturēšanas un maksāšanas kārtību, kā arī atbildību par šā pienākuma nepildīšanu.

[4.9] Ar Lēmumu pieteicējam papildus aprēķināts PVN Ls 6720, soda nauda Ls 6720 un nokavējuma nauda Ls 729,12 par 2009.gada jūliju un PVN Ls 94170 un nokavējuma nauda Ls 30833,57 par 2007.gada augustu, novembri, 2008.gada augustu un 2009.gada februāri un jūniju. Savukārt par nenomaksāto PVN par 2007.gada maiju Ls 15840, noteikts, ka tas nav iemaksājams budžetā saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmo daļu, kas noteic, ka nodokļu administrācija pēc nodokļu revīzijas (audita) nosaka vai precizē nodokļu un informatīvo deklarāciju sastāvdaļās norādāmās summas, apliekamos ienākumus (zaudējumus), nodokļu (nodevu) aprēķinus atbilstoši nodokļu jomu reglamentējošiem normatīvajiem aktiem, uzliek soda naudu triju gadu laikā pēc normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa.

Ņemot vērā iepriekš konstatētos apstākļus, tiesa atzīst, ka pieteicējam pamatoti aprēķināts PVN Ls 100890 (Ls 6720 + Ls 94170), kas iemaksājams budžetā, bet noteiktais nenomaksātais PVN par 2007.gada maiju nav iemaksājams budžetā. Kā arī saskaņā ar nodokļu likumu tiesību normām, paredzot atbildību par nodokļu aprēķināšanas, ieturēšanas un maksāšanas pienākuma nepildīšanu, pamatoti aprēķināta soda nauda un nokavējuma nauda.

[4.10] Pastāvot šādiem iepriekš lietā konstatētajiem apstākļiem, tiesa secina, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots, un tā atcelšanai daļā, ar kuru pieteicējam uzlikts pienākums nomaksāt budžetā aprēķināto PVN, soda naudu un nokavējuma naudu, nav pamata.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 15.decembra spriedumu /pers. H/ iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[5.1] Tiesa ir izdarījusi ar tiesību normām nepamatotu pieņēmumu, ka fiziskai personai, kas nodibina zemnieku saimniecību, sava manta ir pienācīgi jānodala, nekustamais īpašums jāpārreģistrē zemesgrāmatā uz zemnieku saimniecības vārda vai vismaz jāsastāda kāds vienpusējs akts savai zināšanai un personas kontroles vajadzībām.

Tiesa nav ievērojusi objektīvās izmeklēšanas principu, uzskatot, ka pienākums pierādīt faktu, ka minētie darījumi ir atspoguļoti zemnieku saimniecības, t.i., otra pieteicēja nodokļu deklarācijās, ir pieteicējam /pers. H/, kam šādu dokumentu nav un nedrīkst būt.

Tiesa vispār nav vērtējusi pieteikumā minēto apstākli, ka VID nav uzklausījis ZS „/Nosaukums/" administratoru /pers. F/, tiesa nav ņēmusi vērā to, ka lietā ir divi pieteicēji.

Tiesa ir nepamatoti secinājusi, ka normatīvie akti, kas reglamentē saimniecisko darbību likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē, nav attiecināmi uz jēdzienu /Nosaukums/ likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē.

[5.2] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^{1}$daļa nosaka, ka saimnieciskā darbība ietver arī fiziskās personas īpašumā esošas zemnieka saimniecības darbību. Savas saimnieciskās darbības organizēšanai /pers. H/ jau 1997.gadā 12.jūnijā nodibināja zemnieku saimniecību. Šī zemnieku saimniecība kopš 2000.gada 5.janvāra ir reģistrēta arī kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs.

[5.3] Pieteicējs, atsaucoties uz judikatūru, norāda, ka pieteicēja tiesības un pienākumus nevar skart fakts, vai cita persona, proti, zemnieku saimniecība, ir sastādījusi jebkādus inventarizācijas aktus vai arī nav, jo komersantiem nav nekāda pienākuma, nodibinot uzņēmumu, inventarizēt savu mantu, turklāt mantas atrašanās inventarizācijas sarakstā vai bilancē nerada nekādas tiesības vai pienākumus pret trešajām personām. Tādējādi ir nepamatoti secināts, ka uzņēmējam un saimnieciskās darbības veicējam /pers. H/ būtu jāreģistrējas kā saimnieciskās darbības veicējam un PVN maksātājam vairākkārt.

[5.4] Tiesa nav ņēmusi vērā apstākli, ka ar Jelgavas tiesas 2010.gada 4.februāra spriedumu lietā Nr.C15136310 parādniekam ZS „/Nosaukums/" ir pasludināts juridiskās personas maksātnespējas process. 2010.gada 15.janvārī tiesa par maksātnespējas administratoru ir iecēlusi sertificētu administratoru /pers. F/.

[5.5] Tiesa nav izprasījusi nodokļu deklarācijas no iestādes, nepamatoti uzskatot, ka pierādījumi par to, ka darījumi ir deklarēti zemnieku saimniecības nodokļu deklarācijās, ir jāsniedz pieteicējam /pers. H/, kas ir novedis pie nelikumīga sprieduma.

[5.6] Tiesa ir nepamatoti atzinusi, ka viena sava nekustamā īpašuma sadalīšana un pārdošana minētajā laika posmā bija uzskatāma par saimniecisko darbību.

[6] Par pieteicēja apelācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests iesniedza rakstveida paskaidrojumus, kuros norādīts, ka iestāde

apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu.

[7] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis uzturēja apelācijas sūdzību un lūdza pieteikumu apmierināt.

Atbildētāja pārstāvis pieteicēja apelācijas sūdzību neatzina, lūdza pieteikumu noraidīt.

Motīvu daļa

[8] Uzklausījusi procesa dalībnieku paskaidrojumus un pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja apelācijas sūdzība ir noraidāma.

[9] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu pēc būtības, pārbaudījusi un novērtējusi lietā iesniegtos pierādījumus, izvērtējusi apelācijas sūdzībā minētos argumentus, secina, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams,pirmās instances tiesa ir noskaidrojusi visus būtiskos lietas apstākļus, spriedumā analizējusi pierādījumus un sniegusi tiem pareizu juridisko novērtējumu, tādēļ Administratīvā apgabaltiesa pievienojas pirmās instances spriedumā izteiktajai motivācijai (sk. šī sprieduma [4.1] – [4.10] punktu) un atkārtoti to nenorāda.

[10] Izvērtējot pieteicēja apelācijas sūdzības argumentus, apgabaltiesa tiem nepiekrīt un norāda, ka pirmās instances tiesa ir pareizi piemērojusi normatīvos aktus, kas komersantam uzliek pienākumu nošķirt to mantas daļu, kas tiek izmantota saimnieciskajā darbībā, no tās, kas netiek izmantota saimnieciskajā darbībā.

Konkrētajā gadījumā tiesa ir pareizi konstatējusi, ka pieteicējs ir atsavinājis nevis ZS, bet gan savu nekustamo īpašumu, un minēto faktu apstiprina lietā esošie pierādījumi, savukārt pieteicējs nav iesniedzis nevienu pierādījumu saviem apgalvojumiem, ka visi darījumi ar nelietotu nekustamo īpašumu atsavināšanu būtu notikuši ZS vārdā un tie būtu atspoguļoti ZS „AB Brūveru Bleķi" grāmatvedībā.

Tā kā lietā nav šādu pierādījumu attiecībā uz nekustamo īpašumu pārdošanas faktu ZS „AB Brūveru Bleķi" darbības ietvaros, pirmās instances tiesa ir pamatoti lielāku ticamību piešķīrusi VID konstatētajiem apstākļiem, kas pamatoti ar paša pieteicēja iesniegtajiem dokumentiem, no kuriem nepārprotami izriet, ka pieteicējs kā fiziska persona ir atsavinājis sev piederošo nelietoto nekustamo īpašumu.

Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicēja viedoklim, ka tikai tiesai objektīvās izmeklēšanas ietvaros bija pienākums iegūt pierādījumus, jo, kā tas pamatoti norādīts pirmās instances tiesas spriedumā, gadījumā, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam maksājumu lielumam, tad pienākums nodrošināt pierādījumus saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu ir pašam nodokļu maksātājam.

Tā kā konkrētajā gadījumā administratīvā lieta ir ierosināta par Lēmuma atcelšanu, ar kuru pieteicējam kā fiziskajai personai ir veikts nodokļa uzrēķins, apgabaltiesa atzīst par nepamatotu pieteicēja viedokli, ka lietā bija jāpieaicina arī otrs atbildētājs, proti, ZS „/Nosaukums/", noskaidrojot arī minētās zemnieku saimniecības viedokli.

[11] Ņemot vērā iepriekš minēto, Lēmums tā pārsūdzētajā daļā ir atstājams negrozīts.

Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedums ir pamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Noraidīt /pers. E/pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010.gada 3.novembra lēmuma Nr.22.4.7./57299 atcelšanu daļā par papildus nomaksai budžetā aprēķināto pievienotās vērtības nodokli Ls 100890, soda naudu Ls 6720 un nokavējuma naudu Ls 31562,69.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs M.Birzgalis

Tiesneši K.Berķis

A.Šteinberga