Lietas Nr. A420531510
Lietas arhīva Nr. AA43-1377-14/16

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2014.gada 20.martā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:

tiesnesis referents K.Berķis,

tiesneši M.Birzgalis un A.Šteinberga

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. B/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 21.decembra lēmuma Nr.22.4.4/26487 atcelšanu, sakarā ar /pers. B/ un Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 22.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID vai atbildētājs) veica /pers. B/ (turpmāk - pieteicējs) iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2006., 2007. un 2008.gadu un pievienotās vērtības nodokļa auditu par periodu no 2007.gada janvāra līdz 2008.gada novembrim.

VID konstatēja, ka pieteicējs 2006., 2007. un 2008.gadā ir veicis saimniecisko darbību, bet nav reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs, kā arī ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā. Pieteicējs 2006.gadā ir pārdevis piecus nekustamos īpašumus, 2007.gadā – divus, bet 2008.gadā – trīs nekustamos īpašumus. Tāpat pieteicējs ir pārdevis ciršanas tiesības un guvis citus apliekamus ienākumus. Par gūto ienākumu pieteicējs nav maksājis iedzīvotāju ienākuma nodokli. Pieteicējs arī nav atsaucies uz VID aicinājumu reģistrēties pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

Ar VID 2009.gada 21.decembra lēmumu Nr.22.4.4/26487 (turpmāk - Lēmums) pieteicējam uzlikts pienākums samaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2006.gadu Ls 53 723,67, par 2007.gadu Ls 15 640,33 un par 2008.gadu Ls 9383,34, samazināta deklarētā iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa un aprēķināta atbilstoša soda nauda un nokavējuma nauda.

A r Lēmumu pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikts arī pievienotās vērtības nodoklis par ciršanas tiesību pārdošanu 2008.gada maijā un novembrī Ls 2 635,38 (Ls 1 279,8 + Ls 355,58) apmērā, soda nauda Ls 2 635 un nokavējuma nauda Ls 356,28 apmērā.

[2] Pieteicējs iesniedza pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu, lūdzot atcelt Lēmumu pilnā apmērā. Pieteikumā ietverti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] VID nepamatoti aprēķinājis iedzīvotāju ienākuma nodokli par nekustamo īpašumu atsavināšanu, jo tika pārdoti personīgai lietošanai iegādāti nekustamie īpašumi. No nekustamo īpašumu iegādes līdz atsavināšanas dienai bija pagājuši vairāk nekā 12 mēneši. Pieteicējs iesniedza VID deklarācijas par 2006. un 2007.gadu un nesaņēma VID norādījumus par to, ka deklarācijas būtu aizpildītas nepareizi.

[2.2] Ievērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta trešo daļu, nekustamā īpašuma apsaimniekošanas izdevumi ir iekļaujami saimnieciskās darbības saistītajās izmaksās. 2009.gada 10.septembrī pieteicējs iesniedzis VID līgumu par nekustamo īpašumu apsaimniekošanu, kas noslēgts starp pieteicēju un SIA „Colla-ID". Pieteicējam nav skaidrs, kā VID paspēja veikt pārbaudi un konstatēt, ka SIA „Colla-ID" neatrodas juridiskajā adresē. VID bija jāpagarina audita veikšanas termiņš. Uzņēmuma neatrašanās savā juridiskajā adresē nevar ietekmēt pirms trim gadiem noslēgtu līgumu par nekustamo īpašumu apsaimniekošanu.

[2.3] VID nav ņēmis vērā, ka vairāki ar SIA /Nosaukums A/ noslēgtie nekustamo īpašumu pārdošanas līgumi auditējamajā periodā ir lauzti un saņemtās pirkuma maksas ir atmaksātas. Minēto pierāda VID iesniegtie SIA /Nosaukums A/ kases ieņēmumu orderi, kuros ir norādīta visa nepieciešamā informācija, lai darījumus identificētu.

[2.4] Pievienotās vērtības nodokli par kokmateriālu un ciršanas tiesību pārdošanu saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības

nodokli" 13.^{2}panta pirmo daļu maksā kokmateriālu un ciršanas tiesību saņēmējs. Pieteicēja nereģistrēšanās VID ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā nav novedusi pie budžetā maksājamās pievienotās vērtības nodokļa summas samazinājuma. VID nepamatoti nav ņēmis vērā, ka 2007. un 2008.gadā pieteicējs SIA /Nosaukums A/ cirsmas pārdevis viena darījuma ietvaros, par ko līgums noslēgts 2007.gada 3.janvārī. Līdz ar to pieteicējam nebija jāreģistrējas ar pievienotās vērtības nodokļa apliekamo personu reģistrā līdz 2007.gada 31.augustam.

[2.5] Iestāde nepareizi aprēķinājusi pievienotās vērtības nodokļa soda naudu. Speciālā tiesību norma, kura bija spēkā auditējamā periodā, paredzēja mazāku soda sankciju. Līdz ar to VID pārkāpis Administratīvā procesa likuma 6.pantā noteikto vienlīdzības principu, jo nostādījis pieteicēju nevienlīdzīgā stāvoklī ar citiem 2006. un 2007.gadā nereģistrētajiem pievienotās vērtības nodokļa maksātājiem, kas veica kokmateriālu piegādi.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 22.februāra spriedumu pieteikums apmierināts daļēji, atceļot Lēmumu daļā, ar kuru pieteicējam aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda par ienākumiem no nekustamo īpašumu pārdošanas un pievienotās vērtības nodoklis Ls 2635,38, soda nauda Ls 2635,38 un nokavējuma nauda Ls 356,28 par ciršanas tiesību pārdošanu, bet pārējā daļā Lēmums atstāts negrozīts.

[4] VID iesniedza apelācijas sūdzību par tiesas spriedumu daļā, ar kuru atcelts Lēmums, kurš uzliek pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu no ienākumiem, kas gūti no nekustamo īpašumu pārdošanas.

[5] Pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību par tiesas spriedumu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Lēmums par papildu aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu no citiem ienākumiem un ciršanas tiesību pārdošanas.

[6] Izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar Administratīvās apgabaltiesas 2012.gada 30.oktobra spriedumu tiesa atstāja spēkā Lēmumu daļā, ar kuru pieteicējam aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 71 410,44, nokavējuma nauda Ls 3 393,81, soda nauda Ls 11 478,81, kā arī samazināta no budžeta atmaksājamā summa Ls 0,07. Pārējā daļā Lēmumu apgabaltiesa atcēla.

Apgabaltiesa, izvērtējot pieteicēja veiktos darījumus ar nekustamo īpašumu atsavināšanu 2006.-2008.gadā, atzina, ka pieteicēja veiktās darbības ir atzīstamas par saimniecisko darbību. Proti, pieteicējs nekustamos īpašumus ir atsavinājis sistemātiski, patstāvīgi un nolūkā gūt peļņu. Tādējādi ir konstatējamas visas saimniecisko darbību raksturojošās kumulatīvās pazīmes.

[7] Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Augstākā tiesa), izskatot lietu kasācijas kārtībā sakarā ar pieteicēja un VID kasācijas sūdzībām, ar 2013.gada 12.augusta spriedumu atcēla Administratīvās apgabaltiesas 2012.gada 30.oktobra spriedumu daļā par pievienotās vērtības nodokli, tā nokavējuma un soda naudu; par iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2008.gadu, tā nokavējuma naudu un soda naudu un soda naudu par 2007.gadu un lietu šajā daļā nodeva jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesā; pārējā daļā Administratīvās apgabaltiesas spriedumu atstāja negrozītu.

Augstākā tiesa konstatēja, ka apgabaltiesas spriedums daļā par pievienotās vērtības nodokli, tā nokavējuma un soda naudu ir atceļams, jo šajā daļā procesa dalībnieki nebija pārsūdzējuši pirmās instances tiesas spriedumu. Līdz ar to šajā daļā ir stājies spēkā pirmās instances tiesas spriedums.

Augstākā tiesa atzina par pareizu apgabaltiesas konstatēto, ka pieteicējs, atsavinot nekustamos īpašumus 2006.-2008.gadā, ir veicis saimniecisko darbību.

Augstākā tiesa atzina, ka tiesa nav pienācīgi izvērtējusi pieteicēja darījumus ar SIA /Nosaukums B/ un SIA „/Nosaukums C/". Tiesa nav pamatojusi, kādēļ pieteicēja 2008.gada 31.jūlija vienošanos ar SIA /Nosaukums B/ uzskatījusi par nekustamo īpašumu atsavināšanas līgumiem, jo līgumos tas tieši noteikts nav. Apgabaltiesa spriedumā secinājusi, ka nav pierādījumu tam, ka pieteicējs ir saņēmis ienākumus no SIA „/Nosaukums C/". Šāds secinājums izdarīts, pārbaudot pieteicēja konta izdrukas, bet neņemot vērā tiesas sēdes protokolā fiksēto pieteicēja pārstāvja norādi par pretējo un neiepazīstoties ar pieteicēja un SIA „/Nosaukums C/" līgumiem, kuri neatrodas lietas materiālos. Augstākā tiesa atzina, ka apgabaltiesa nav pienācīgi novērtējusi pierādījumus lietā. Ņemot vērā, ka no nekustamā īpašuma atsavināšanas vērtības atkarīgs iedzīvotāju ienākuma nodokļa par 2008.gadu apmērs, bet no nodokļa summas – nokavējuma naudas un soda naudas apmērs, apgabaltiesas spriedums šajā daļā atceļams.

Tiesa nav ņēmusi vērā, ka soda nauda par iedzīvotāju ienākuma nodokli Lēmumā aprēķināta, ņemot vērā divas likuma „Par nodokļiem un nodevām" normas – 32.panta trešo daļu (par maksājamā nodokļa summas samazināšanu) un 34.panta otrās daļas 3.punktu (par nereģistrēšanos kā saimnieciskās darbības veicējam). Tiesa nav ņēmusi vērā, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas 3.punkts lietā nav piemērojams, jo audits veikts par 2006.–2008.gadu, bet minētā norma stājās spēkā tikai 2009.gada 23.jūnijā.

[8] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu administratīvā lieta tiek izskatīta rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[9] Ar Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 12.augusta spriedumu lieta ir nodota jaunai izskatīšanai daļā par pieteicējam ar Lēmumu aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2008.gadu, tā nokavējuma naudu un soda naudu un soda naudu par 2007.gadu. Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 22.februāra spriedums un Administratīvās apgabaltiesas spriedums pārējā daļā ir stājies spēkā.

Līdz ar to lietā ir pārbaudāms, vai pārsūdzētais Lēmums ir pamatots daļā, ar kuru pieteicējam papildus nomaksai budžetā ir noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis par saimnieciskās darbības ietvaros veiktajiem nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumiem 2008.gadā, nokavējuma nauda un soda nauda par šiem darījumiem, kā arī par pieteicējam aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu par 2007.gadu.

[10] No lietas materiāliem ir konstatējams, ka pieteicējs 2008.gadā saimnieciskās darbības ietvaros ir atsavinājis šādus nekustamos īpašumus:

1) 2008.gada 13.maijā pieteicējs ir atsavinājis SIA /Nosaukums A/ nekustamo īpašumu /adrese/ *(lietas 1.sējuma 191.lapa)*;

2) 2008.gada 26.augustā pieteicējs ir atsavinājis SIA „/Nosaukums C/" 9/10 domājamās daļas no nekustamajiem īpašumiem: /Nosaukums D/, /Nosaukums E/ un /Nosaukums F/, /adrese/(*lietas 2.sējuma 136.-137.lapa*);

3) 2008.gada 27.augustā pieteicējs ir atsavinājis SIA „/Nosaukums C/" atlikušo 1/10 domājamo daļu no nekustamajiem īpašumiem: /Nosaukums D/, /Nosaukums E/ un /Nosaukums F/, /adrese/(*lietas 2.sējuma 132.-134.lapa*).

[11] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmo daļu fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta otrajā daļā noteikts, ka ieņēmumos, kas gūti no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti ieņēmumi no preču pārdošanas.

No lietas materiāliem konstatējams, ka no nekustamā īpašuma „Apšu salas ceļa paplašinājums 5" atsavināšanas pieteicējs ir guvis ieņēmumu Ls 10 200 apmērā. Savukārt no nekustamo īpašumu /Nosaukums F/ atsavināšanas – Ls 6 372, /Nosaukums D/ – Ls 8 248,20 un /Nosaukums E/ – Ls 51 212 apmērā, kopā – Ls 76 032,20.

Saskaņā ar Lēmumā norādīto VID ir konstatējis, ka pieteicēja ar saimniecisko darbību (nekustamo īpašumu atsavināšanu) saistītie izdevumi 2008.gadā ir bijuši Ls 25 162,04.

Līdz ar to apliekamais ienākums no saimnieciskās darbības ietvaros veiktajiem nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumiem 2008.gadā pieteicējam ir noteikts Ls 50 870,16 (76 032,20 - 25 162,04). Savukārt iedzīvotāju ienākuma nodoklis par minētajiem darījumiem ir nosakāms Ls 7 630,52.

[12] Apgabaltiesa atzīst par nepamatotu pieteicēja argumentu, ka pieteicēja ienākumi no nekustamo īpašumu /Nosaukums F/, /Nosaukums D/ un /Nosaukums E/ atsavināšanas ir aprēķināmi no summas, ko pieteicējs ir saņēmis no SIA /Nosaukums B/, nevis no nekustamā īpašuma atsavināšanas līgumos, kas noslēgti ar SIA „/Nosaukums C/", norādītās īpašuma pārdošanas cenas.

No lietas materiāliem konstatējams, ka 2008.gada 31.jūlijā pieteicējs ar SIA /Nosaukums B/ noslēdza vienošanos par to, ka pieteicējs nodod SIA /Nosaukums B/ valdījumā nekustamos īpašumus /Nosaukums F/, /Nosaukums D/ un /Nosaukums E/. Savukārt 2008.gada 26. un 27.augustā pieteicējs, kura vārdā uz pilnvaras pamata rīkojās SIA /Nosaukums B/, noslēdza ar SIA „/Nosaukums C/" līgumus par minēto nekustamo īpašumu pārdošanu. Pamatojoties uz šiem līgumiem, zemesgrāmatā 2008.gada 26. un 27.augustā īpašuma tiesības uz šiem īpašumiem nostiprinātas SIA „/Nosaukums C/". Tā kā nekustamā īpašuma atsavināšanas līgumi konkrētajā gadījumā tika noslēgti starp pieteicēju un SIA „/Nosaukums C/", apgabaltiesa secina, ka VID pamatoti par darījuma vērtību atzina ar SIA „/Nosaukums C/" noslēgtajos līgumos norādītās summas, nevis pieteicēja līgumos ar SIA /Nosaukums B/ norādītās summas.

[13] Ņemot vērā, ka attiecībā uz ienākumiem, kas gūti no nekustamo īpašumu atsavināšanas, ar Lēmumu pieteicējam ir pamatoti papildus nomaksai noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis par 2008.gadu Ls 7 630,52 apmērā, attiecībā par minēto nodokļa summu ir pamatoti aprēķināta arī atbilstoša nokavējuma nauda saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta trešo daļu.

[14] Saskaņā ar Augstākās tiesas 2013.gada 12.augusta spriedumu lieta no jauna ir jāizskata arī daļā par pieteicējam aprēķināto soda naudu par 2007. un 2008.gadu.

Ar Lēmumu pieteicējam ir aprēķināta soda nauda, ņemot vērā divas likuma „Par nodokļiem un nodevām" normas – 32.panta trešo daļu (par maksājamā nodokļa summas samazināšanu) un 34.panta otrās daļas 3.punktu (par nereģistrēšanos kā saimnieciskās darbības veicējam).

Kā ir norādījusi Augstākā tiesa 2013.gada 12.augusta spriedumā šajā lietā, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas 3.punkts lietā nav piemērojams, jo audits veikts par 2006.–2008.gadu, bet minētā norma stājās spēkā tikai 2009.gada 23.jūnijā.

Līdz ar to konkrētajā gadījumā pieteicējam ir piemērojama soda nauda tikai atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta trešās daļas normai, kas noteica, ja summa, kas nodokļu maksātājam jāiemaksā budžetā par periodu, par kuru tiek veikta nodokļu revīzija (audits), ir samazināta vairāk nekā par 15 procentiem no deklarējamās summas, soda nauda tiek noteikta 50 procentu apmērā no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas.

[15] No Audita pārskatā un VID 2009.gada 10.septembra lēmumā Nr.131 ietvertajiem aprēķiniem konstatējams, ka pieteicējam, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta trešo daļu, ir aprēķināta soda nauda par 2007.gadu Ls 2 125,25 apmērā, savukārt par 2008.gadu soda nauda ir aprēķināta, pamatojoties tikai uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas 3.punktu.

Ievērojot Augstākās tiesas spriedumā izteiktās atziņas par likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas 3.punkta piemērošanu konkrētajā lietā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka Lēmums ir nepamatots un atceļams daļā par pieteicējam piemēroto iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu par 2007. un 2008.gadu, kura aprēķināta, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas 3.punktu.

Līdz ar to Lēmums attiecībā uz pieteicējam aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu par 2007. un 2008.gadu ir pamatots un atstājams spēkā daļā, ar kuru pieteicējam noteikta soda nauda Ls 2 125,25 apmērā par 2007.gadu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

apmierināt /pers. B/ pieteikumu daļēji.

Atstāt spēkā Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 21.decembra lēmumu Nr.22.4.4/26487 pārsūdzētajā daļā attiecībā uz pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2008.gadu 10 857,25 *euro* (Ls 7 630,52) apmērā un atbilstošu nokavējuma naudu, kā arī daļā par pieteicējam noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda par 2007.gadu 3 023,96 *euro* (Ls 2 125,25) apmērā.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 21.decembra lēmumu Nr.22.4.4/26487 pārējā pārsūdzētajā daļā par pieteicējam noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda par 2008.gadu, kā arī par soda naudu par 2007.gadu daļā, kas pamatota ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas 3.punkta normu.

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

K.Berķis

Tiesnesis referents (*paraksts*)

M.Birzgalis

Tiesneši (*paraksts*)

A.Šteinberga

(*paraksts*)