Lietas arhīva Nr. A42-00098-24/29
ECLI:LV:ADRJRIT:2024:0411.A420275822.3.S

Administratīvā rajona tiesa
Rīgas tiesu nams
SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā
Rīgā 2024. gada 11. aprīlī

Tiesa šādā sastāvā: tiesnese Lāsma Lipkina,

piedaloties pieteicējai /pers. A/, kā arī atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pilnvarotajai pārstāvei /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2022. gada 2. septembra lēmuma Nr. 31.1/22.7/4403 atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu pārvaldes 2022. gada 21. jūnija lēmums Nr. 31.1/8.60.6/158442, un par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru /pers. A/ tiktu atmaksāta iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa par 2021. gadu, izdošanu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja /pers. A/ iesniedza Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk – dienests) 2021. gada ienākumu deklarāciju, saskaņā ar kuru viņai bija izveidojusies iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa 168,62 *euro*.

Dienests, izvērtējis minētajā deklarācijā iekļautos datus, ar 2022. gada 21. jūnija lēmumu Nr. 31.1/8.60.6/158442 (turpmāk – sākotnējais lēmums) noteica pieteicējai papildu budžetā iemaksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli 419,38 *euro*.

Pieteicēja šo lēmumu apstrīdēja.

[2] Ar dienesta 2022. gada 2. septembra lēmumu Nr. 31.1/22.7/4403 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums daļā par pieteicējai noteikto papildu budžetā iemaksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli 279,38 *euro* atstāts negrozīts, savukārt pārējā daļā sākotnējais lēmums tika atcelts. Pārsūdzētais lēmums daļā, ar kuru atstāts negrozīts sākotnējais lēmums, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja 2021. gada ienākumu deklarācijā ietvērusi saistībā ar nekustamā īpašuma iznomāšanu un izīrēšanu gūtus ienākumus citstarp no SIA /Nosaukums A/ 1400 *euro*, no /pers. C/ 2000 *euro* un no /pers. D/ 660 *euro*. Pieteicēja piemērojusi šiem ienākumiem iedzīvotāju ienākuma nodokļa 10 procentu likmi.

[2.2] Fiziskajām personām, kuras nav reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas, nav pienākuma izmaksas vietā ieturēt un iemaksāt budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli no citai fiziskajai personai izmaksātajām summām par nekustamā īpašuma izīrēšanu vai iznomāšanu. Tā kā /pers. C/ un /pers. D/ 2021. gadā nebija reģistrējušās kā saimnieciskās darbības veicējas, pieteicējai pašai ienākumu deklarācijā bija jādeklarē no šīm personām gūtie ienākumi, tiem piemērojot iedzīvotāju ienākuma nodokļa 10 procentu likmi. Proti, pieteicējai bija pienākums pašai par šiem ienākumiem rezumējošā kārtībā aprēķināt nodokli. Vienlaikus konstatējams, ka pieteicēja 2022. gada 27. februārī budžetā ir iemaksājusi atbilstošu iedzīvotāju ienākuma nodokļa summu 266 *euro*. Attiecīgi šī summa likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu izpratnē nav kvalificējama kā avansā samaksātais (ieturētais) nodoklis, bet gan kā pieteicējas brīvprātīga nodokļa pirmstermiņa iemaksa valsts budžetā.

[2.3] Pieteicēja norādījusi, ka viņas 2021. gadā no SIA /Nosaukums A/ saņemtā naudas summa ir viņas mātei izmaksātā aizdevuma atmaksa. Savukārt dienests noskaidrojis, ka SIA /Nosaukums A/ izmaksājis 1400 *euro* tieši pieteicējai, nevis viņas mātei, ieturot no minētās summas iedzīvotāju ienākuma nodokli 140 *euro*. Vienlaikus dienesta rīcībā nav informācijas, ka pieteicēja būtu paziņojusi dienestam par nereģistrējamās saimnieciskās darbības īstenošanu, iznomājot nekustamo īpašumu SIA /Nosaukums A/, un to pieteicēja atzinusi arī apstrīdēšanas iesniegumā. Līdz ar to pieteicēja minētajiem ienākumiem no SIA /Nosaukums A/ nebija tiesīga piemērot nodokļa 10 procentu likmi.

[2.4] Vienlaikus pieteicēja deklarācijā par ienākumiem no SIA /Nosaukums A/ bija tiesīga deklarēt avansā samaksāto (ieturēto) nodokli 140 *euro*, jo minētā komercsabiedrība pieteicējas ienākuma izmaksas brīdī bija ieturējusi nodokli 10 procentu apmērā.

[2.5] Konkrētajā gadījumā pieteicējai par 2021. gadu deklarējamā nodokļa pārmaksa bija izveidojusies nevis Elektroniskās deklarēšanas sistēmā (EDS) kļūdaini uzrādītas informācijas dēļ, bet gan pieteicējas un viņas darījumu partneru nekorekti deklarēto datu dēļ.

[3] Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Pieteicējai kopā ar māti /pers. E/ pieder nekustamais īpašums (būve), kuru kopīpašnieces iznomā SIA /Nosaukums A/. Pieteicējas māte nomas līgumu ir iesniegusi dienestā. Tā kā līguma iesniegšana Elektroniskās deklarēšanas sistēmā ir apgrūtinoša, pieteicēja pati attiecīgo līgumu nav reģistrējusi. Pieteicēja ar māti vienojusies, ka nomas maksa tiek maksāta tikai vienai no kopīpašniecēm, proti, pieteicējas mātei.

[3.2] SIA /Nosaukums A/ kļūdaini ieskaitīja pieteicējai nomas maksu par 2021. gadu. Tā kā pieteicējas māte bija parādā pieteicējai 1300 *euro*, tad kļūdaini veiktais maksājums tika uzskatīts par parāda atmaksu. Ja pieteicēja būtu zinājusi, ka kļūdaini veiktā maksājuma dēļ netiks piemērota nodokļa 10 procentu likme, kļūdaini veiktais maksājums tiktu atgriezts, lai nebūtu jāmaksā papildu nodoklis. Tāpat pieteicējai nav saprotams, kāpēc pārsūdzētais lēmums ticis pieņemts, ja dienesta amatpersonai telefoniski tika izskaidrota izveidojusies situācija. Pārskaitītā nomas maksa bija parāda atmaksa, un pēc būtības nomas maksu saņēma pieteicējas māte. Tādējādi valsts budžetam šādā gadījumā nav radīti zaudējumi.

[3.3] Turklāt, tā kā pieteicējas mātes iesniegtais nomas līgums ir attiecināms arī uz pieteicēju kā vienu no kopīpašniecēm, viņa uzskatīja, ka dienestā 2021. gadā arī par pieteicēju ir paziņota nereģistrētā saimnieciskā darbība par nekustamā īpašuma iznomāšanu.

[4] Dienests tiesai sniegtajos rakstveida paskaidrojumos pieteikumu lūdz atzīt par nepamatotu un noraidīt, atsaucoties uz pārsūdzētajā lēmumā

norādītajiem argumentiem.

[5] Tiesas sēdē pieteicēja uzturēja prasījumu, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem apsvērumiem. Papildus tiesas sēdē pieteicēja paskaidroja, ka nav izpratusi dienesta aprēķinus un attiecībā uz darījumiem ar /pers. C/ un /pers. D/ viņas mērķis esot bijis pašai veikt nodokļa samaksu. Savukārt attiecībā uz darījumiem ar SIA /Nosaukums A/ esot piemērojama nodokļa 10 procentu likme, jo pieteicēja bijusi pārliecināta, ka viņas māte /pers. E/ ir paziņojusi arī par pieteicējas nereģistrēto saimniecisko darbību. Turklāt jebkurā gadījumā pieteicēja esot paziņojusi par savu nereģistrēto saimniecisko darbību attiecībā uz darījumiem ar SIA /Nosaukums A/, aizpildot un iesniedzot 2021. gada ienākumu deklarāciju.

Dienesta pārstāve tiesas sēdē pieteikumu neatzina, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem argumentiem. Papildus dienesta pārstāve uzsvēra, ka izskatāmajā gadījumā nav konstatējams, ka pieteicējas māte /pers. E/ būtu paziņojusi arī par pieteicējas nereģistrēto saimniecisko darbību attiecībā uz darījumiem ar SIA /Nosaukums A/. Turklāt, lai dienestā tiktu reģistrēta informācija par personas nereģistrēto saimniecisko darbību, esot jāgūst pārliecība par konkrētās personas vēlmi paziņot par savu nereģistrēto saimniecisko darbību. Šāda paziņošana neesot prezumējama, ja kāda cita persona dienestā iesniedz līgumu par saimnieciskās darbības īstenošanu, kā arī deklarācijā norādot nodokļa 10 procentu likmi.

Motīvu daļa

[6] Lietā ir strīds par to, vai dienests pamatoti noteicis, pirmkārt, ka pieteicējai 2021. gada ienākumu deklarācijā par ienākumiem no fiziskajām personām – /pers. C/ un /pers. D/ – iedzīvotāju ienākuma nodoklis bija aprēķināms rezumējošā kārtībā un, otrkārt, ka pieteicējai nav tiesību no juridiskās personas – SIA /Nosaukums A/ – 2021. gadā gūtajiem ienākumiem piemērot samazinātu nodokļa likmi, proti, 10 procentu likmi.

[7] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. pants regulē jautājumu par to, kā tiek noteikts saimnieciskā darbībā gūtais apliekamais ienākums.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta pirmo daļu vispārējā gadījumā fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Atbilstoši minētā likuma 15. panta otrajai daļai vispārējā gadījumā iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme ir 20 procenti gada ienākumam līdz 20 004 *euro*; 23 procenti gada ienākuma daļai, kas pārsniedz 20 004 *euro*, bet nepārsniedz saskaņā ar likumu „Par valsts sociālo apdrošināšanu" noteikto obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru; un 31 procents gada ienākuma daļai, kas pārsniedz saskaņā ar likumu „Par valsts sociālo apdrošināšanu" noteikto obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru.

Savukārt saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta divpadsmito daļu, ja personai nerodas saimnieciskās darbības izdevumi vai tie ir nebūtiski, persona, gūstot ienākumu no īpašuma, var nereģistrēties dienestā kā saimnieciskās darbības veicējs. Šajā gadījumā persona nav tiesīga piemērot saimnieciskās darbības izdevumus un tajos iekļaut ar īpašuma uzturēšanu un pārvaldīšanu saistītos izdevumus, izņemot nekustamā īpašuma nodokļa maksājumus par attiecīgo nekustamo īpašumu. Atbilstoši šā likuma 15. panta sestās daļas 3. punktam iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme šādā gadījumā ir 10 procenti.

No minētajām normām izriet divas nodokļu maksātāja, kas gūst ienākumus no saimnieciskās darbības, iespējas, proti, saviem ienākumiem piemērot vispārējo iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmi, saglabājot tiesības atskaitīt ar ieņēmumu gūšanu saistītos izdevumus, vai piemērot samazināto nodokļa likmi bez tiesībām piemērot saimnieciskās darbības izdevumus. Tādējādi priekšnoteikums vienas vai otras nodokļa likmes piemērošanai ir attiecīgā ieņēmumu un izdevumu uzskaite un apliekamā ienākuma noteikšanas kārtība. Tieši šā priekšnoteikuma izpilde rada nodokļu maksātājam tiesības piemērot attiecīgo nodokļa likmi. Savukārt tas, kādā kārtībā nodokļa maksātājs nosaka apliekamo ienākumu, ir atkarīgs no nodokļu maksātāja gribas (*sal. sk. Senāta 2018. gada 29. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-125/2018, ECLI:LV:AT:2018:0629.A420305214.2.S, 5. punktu*).

Līdz ar to vispārīgi ikvienai fiziskai personai, kas gūst ienākumus no saimnieciskās darbības, tostarp īpašuma iznomāšanas, ir iespēja, ievērojot citstarp minētās likuma prasības, izvēlēties izņēmuma kārtības īstenošanu un 10 procentu nodokļa likmes piemērošanu.

[8] No lietas materiāliem izriet, ka lietā nav strīda par iedzīvotāju ienākuma nodokļa 10 procentu likmes piemērošanu pieteicējas ienākumiem no darījumiem ar fiziskajām personām – /pers. C/ un /pers. D/ – , kā rezultātā pieteicēja aprēķinājusi un norādījusi nodokļa summu 266 *euro*. Pieteicēja, iebilstot pārsūdzētajam lēmumam daļā par šiem ienākumiem, pamatā norādījusi, ka viņai nav bijis saprotams dienesta veiktais nodokļa aprēķins.

Dienests tiesvedības laikā ir izskaidrojis pieteicējai to, kādā kārtībā tika aprēķināta iedzīvotāju ienākuma nodokļa summa saistībā ar ienākumiem no darījumiem ar minētajām personām (*sk. lietas 160., 166.–167. lp. un 2023. gada 1. decembra tiesas sēdes skaņu ieraksta, datne AL_1_A420275822_01122023_PROTOKOLS_1.MP3, 16:16–34:52 minūte un 2024. gada 19. marta tiesas sēdes skaņu ieraksta 7:47–8:34 minūte*). Proti, pieteicējai konkrētajā gadījumā par gūtajiem ienākumiem bijis pašai jāaprēķina un jāveic nodokļa samaksa 10 procentu apmērā, nevis jānorāda, ka nodoklis ir samaksāts (ieturēts) avansā.

Vienlaikus dienests konstatējis, ka pieteicēja par ienākumiem no darījumiem ar minētajām fiziskajām personām samaksājusi nodokļa summu 266 *euro* (*sk. arī lietas 41. lp.*), un arī pati pieteicēja tiesas sēdē apstiprināja, ka viņas mērķis ir bijis veikt iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu par 2021. gadā gūtajiem ienākumiem no minētajām fiziskajām personām, tiem piemērojot nodokļa 10 procentu likmi. Pieteicēja, iespējams, esot pieļāvusi kļūdas gada ienākumu deklarācijas aizpildīšanā. Līdz ar to pieteicējai pēc būtības neesot iebildumu attiecībā uz nodokļa aprēķinu par šiem ienākumiem (*2023. gada 1. decembra tiesas sēdes skaņu ieraksta, datne AL_1_A420275822_01122023_PROTOKOLS_1.MP3, 20:49–21:22 minūte un 2024. gada 19. marta tiesas sēdes skaņu ieraksta 3:05–8:54 minūte*).

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1. panta otro daļu iedzīvotāju ienākuma nodoklis tiek aprēķināts un iemaksāts budžetā vai nu avansā vai arī rezumējošā kārtībā, sastādot gada ienākumu deklarāciju. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17. panta desmitās daļas 7. punktam no fiziskās personas ienākumiem, kurus izmaksā citstarp komersanti un fiziskās personas, kuras reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas, ja tie nav saistīti ar darba attiecībām un nav atbrīvoti no aplikšanas ar nodokli, ienākuma izmaksātājs ietur nodokli ienākuma izmaksas vietā un iemaksā to vienotajā nodokļu kontā līdz ienākuma izmaksas mēnesim sekojošā mēneša 23. datumam. Pie šādiem ienākumiem pieder citstarp ieņēmumi no saimnieciskās darbības, ko veic fiziskā persona, kura nav reģistrējusi saimniecisko darbību. Savukārt Ministru kabineta 2018. gada 30. oktobra noteikumu Nr. 662 „Noteikumi par iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarācijām un to aizpildīšanas kārtību" 16. punkts paredz, ka ienākumu deklarācijas $D1^1$ pielikumu aizpilda nodokļa maksātājs, kas taksācijas gadā ir guvis citstarp ienākumus no nekustamā īpašuma izīrēšanas vai iznomāšanas, ja persona izmanto likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta divpadsmitajā daļā noteiktās tiesības nereģistrēt saimniecisko darbību. Šo Ministru kabineta noteikumu 17.9. punkts paredz, ka gada ienākumu deklarācijas $D1^1$ pielikuma 9. ailē „Avansā samaksātais (ieturētais) nodoklis" norāda avansā samaksātās vai ieturētās iedzīvotāju ienākuma nodokļa summas par attiecīgajā pielikuma rindā norādītajiem ienākumiem. Savukārt šo noteikumu 17.10. punkts paredz, ka gada ienākumu deklarācijas $D1^1$ pielikuma 10. ailē „Maksājamais vai pārmaksātais nodoklis" norāda iedzīvotāju ienākuma nodokli, ko nosaka, no aprēķinātā nodokļa atņemot avansā samaksāto (ieturēto) nodokli.

Ievērojot minēto, kā arī pārbaudot dienesta veiktās korekcijas pieteicējas gada ienākumu deklarācijā, tiesa konstatē, ka dienests ir pamatoti veicis korekcijas. Proti, pieteicēja dienestā iesniegusi 2021. gada ienākumu deklarāciju (D), deklarācijas D1[1] pielikuma 9. ailē kā avansā samaksāto (ieturēto) nodokli ietverot citstarp iepriekš minēto nodokļa summu 266 *euro* (*sk. lietas 7.–10. lp.*). Vienlaikus lietā nav strīda, ka iepriekš minētās fiziskās personas 2021. gadā nebija reģistrējušās kā saimnieciskās darbības veicējas. Līdz ar to atbilstoši tiesību normām pieteicējai bija pienākums pašai par šiem ienākumiem rezumējošā kārtībā aprēķināt iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tas savukārt nozīmē to, ka pieteicējai nebija tiesiska pamata nodokli par minētajiem ienākumiem norādīt deklarācijas D1[1] pielikuma 9. ailē. Nodoklis par tiem bija jānorāda gada ienākumu deklarācijas D1[1] pielikuma 10. ailē.

Līdz ar to secināms, ka pieteicējai nebija tiesību aprēķināt nodokli par ienākumiem no fiziskajām personām – /pers. C/ un /pers. D/ – kā samaksātu avansā. Pieteicējai bija pienākums aprēķināt iedzīvotāju ienākuma nodokli par šiem ienākumiem rezumējošā kārtībā, un attiecīgās summas bija iekļaujamas deklarācijas (D) 18. ailē, kas ietekmē arī kopējo nodokļa summu. Tādējādi ar pārsūdzēto lēmumu pamatoti tika veiktas korekcijas pieteicējas 2021. gada ienākumu deklarācijā attiecībā uz ienākumiem no minētajām fiziskajām personām.

Tā kā pieteicējas mērķis, veicot maksājumu 266 *euro*, bija veikt nodokļa samaksu par 2021. gadā gūtajiem ienākumiem no minētajām fiziskajām personām, dienests pamatoti pieteicējas budžetā samaksāto nodokļa summu 266 *euro* likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu izpratnē kvalificēja nevis kā avansā samaksāto (ieturēto) nodokļa summu, bet gan kā pieteicējas brīvprātīgu nodokļa pirmstermiņa iemaksu valsts budžetā.

Līdz ar to pārsūdzētais lēmums daļā par deklarētajiem ienākumiem no darījumiem ar fiziskajām personām – /pers. C/ un /pers. D/ – ir pamatots un tiesisks.

[9] Savukārt attiecībā uz pieteicējas 2021. gadā deklarētajiem ienākumiem 1400 *euro* no juridiskās personas – SIA /Nosaukums A/ – no pieteicējas tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka tie gūti saistībā ar nekustamā īpašuma /adrese A/ iznomāšanu. Tā tikusi īstenota atbilstoši 2020. gada 5. jūlijā noslēgtajam nekustamā īpašuma nomas līgumam (*sk. lietas 45.–49. lp.*) (turpmāk – Nomas līgums).

Pieteicēja sākotnēji administratīvajā procesā norādījusi, ka minētais maksājums kļūdaini ieskaitīts pieteicējas bankas kontā. Tas bijis nevis pieteicējas, bet viņas mātes ienākums no nekustamā īpašuma iznomāšanas, kas pieteicējai pārskaitīts kā aizdevuma atmaksa. Šādu informāciju pieteicēja sniegusi gan dienestam apstrīdēšanas iesniegumā, gan arī pieteikumā tiesai (*sk. lietas 4.–5. lp. un 17.–19. lp.*). Taču tiesvedības laikā pieteicēja savu nostāju mainījusi, 2024. gada 19. marta tiesas sēdē norādot, ka viņa, iesniedzot 2021. gada ienākumu deklarāciju, atzinusi attiecīgo ienākumu par tādu, kas gūts saistībā ar nekustamā īpašuma iznomāšanu atbilstoši Nomas līgumam (*2024. gada 19. marta tiesas sēdes skaņu ieraksta 9:40–10:23, 10:33–11:32 un 15:21–16:14 minūte*). Pieteicējas māte esot paziņojusi par pieteicējas nereģistrēto saimniecisko darbību, iesniedzot dienestā Nomas līgumu. Turklāt arī gadījumā, ja pieteicējas māte nav paziņojusi par pieteicējas nereģistrēto saimniecisko darbību attiecībā uz darījumiem ar SIA /Nosaukums A/, pieteicēja pati par to pēc būtības esot paziņojusi, aizpildot un iesniedzot viņas 2021. gada ienākumu deklarāciju.

Līdz ar to tiesai jānoskaidro, vai un kādā kārtībā ir veicama nereģistrētās saimnieciskās darbības paziņošana dienestam, lai personai būtu pamats piemērot nodokļa 10 procentu likmi, kā arī to, vai pieteicēja šādu kārtību konkrētajā gadījumā ir ievērojusi.

[10] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28. panta 8. punkts paredz, ka nodokļa maksātājam ir pienākums piecu darbdienu laikā no līguma noslēgšanas dienas, kā arī no līguma darbības izbeigšanās dienas informēt par to dienestu, ja viņš saimnieciskās darbības ienākumu nosaka atbilstoši šā likuma 11. panta divpadsmitajai daļai.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja un viņas māte /pers. E/ kā nekustamā īpašuma kopīpašnieces ir noslēgušas Nomas līgumu. Tāpat no dienesta tiesai sniegtās informācijas izriet, ka pieteicējas māte /pers. E/ ir iesniegusi dienestam attiecīgo līgumu un paziņojusi par savu nereģistrēto saimniecisko darbību. Proti, dienests tiesai iesniedzis informāciju, no kuras izriet, ka dienestā ticis pieņemts pieteicējas mātes paziņojums par viņas nereģistrēto saimniecisko darbību bez rakstveida iesnieguma. Taču dienestā nav saņemta informācija, ka pieteicējas māte vēlētos paziņot arī par pieteicējas nereģistrēto saimniecisko darbību. Tostarp arī pieteicējas māte nav veikusi kādas atzīmes uz dienestam iesniegtā nomas līguma (*sk. lietas 131.–136. lp. un 166.–167. lp., kā arī 2024. gada 19. marta tiesas sēdes skaņu ieraksta 23:40–24:32 minūte*). Pieteicēja tiesas sēdē arī paskaidroja: viņa sākotnēji konstatējusi, ka Elektroniskās deklarēšanas sistēmā viņai neparādās informācija par attiecīgo līgumu, taču nav šajā jautājumā veikusi kādas konkrētas darbības, lai līgums tiktu reģistrēts (*2024. gada 19. marta tiesas sēdes skaņu ieraksta 16:18–19:50 minūte*).

No pieteicējas paskaidrojumiem tiesas sēdē citstarp izriet, ka viņas māte attiecīgo līgumu varētu būt iesniegusi dienestam kopā ar citiem līgumiem vai ievietojusi dienestam adresēto sūtījumu pastkastītē, iespējams, pat bez līguma ievietošanas aploksnē (*2024. gada 19. marta tiesas sēdes skaņu ieraksta 27:43–29:07 un 31:12–36:18 minūte*). Tādējādi no šiem pieteicējas paskaidrojumiem izriet, ka, pēc viņas ieskata, dienestam jāreģistrē informācija par paziņoto nereģistrēto saimniecisko darbību, ja dienestā no citas vai neidentificējamas personas saņemts līgums par personas saimniecisko darbību. Tiesa šādai nostājai nevar piekrist.

Tiesa piekrīt, ka nav pamatoti dienestam šādā gadījumā īstenot formālu attieksmi. Taču no lietas materiāliem un dienesta pārstāves tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem neizriet, ka dienests attiecībā uz privātpersonas gribu paziņot par nereģistrēto saimniecisko darbību īstenotu formālu attieksmi. No lietas materiāliem un tiesai sniegtajiem procesa dalībnieku paskaidrojumiem izriet, ka iestādē ir ticis reģistrēts pieteicējas mātes /pers. E/ paziņojums bez rakstveida iesnieguma, konstatējot viņas mutiski vai ar konkludentām darbībām paustu gribas izteikumu (*sk. lietas 167. lp. un 2024. gada 19. marta tiesas sēdes skaņu ieraksta 24:34–24:55 minūte*). Tāpat arī pati pieteicēja tiesas sēdē norādīja, ka viņa esot iepriekš iesniegusi paziņojumu dienestam arī par citu personu, vienīgi norādot šādu mērķi informācijā Elektroniskās deklarēšanas sistēmā, proti, nav bijis nepieciešams pievienot likumā noteiktā kārtībā noformētu pilnvaru rīkoties citas personas vārdā.

Vienlaikus jāņem vērā, ka gadījumā, ja persona izvēlas paziņot par nereģistrēto saimniecisko darbību, uz personu attiecas likumā noteiktie ierobežojumi, proti, šādā gadījumā persona nav tiesīga piemērot saimnieciskās darbības izdevumus un tajos iekļaut ar īpašuma uzturēšanu un pārvaldīšanu saistītos izdevumus, kā arī personai ir pienākums veikt saimnieciskās darbības ieņēmumu uzskaiti. Līdz ar to situācijā, kurā dienests reģistrētu informāciju par personas nereģistrēto saimniecisko darbību, vienīgi saņemot līgumu bez konstatējama mērķa reģistrēt informāciju par konkrētas fiziskās personas nereģistrēto saimniecisko darbību, dienests nepamatoti iejauktos personas tiesībās uz privātautonomiju. Proti, šādā gadījumā dienests varētu liegt privātpersonai pašai izvēlēties, kādu kārtību tā vēlas īstenot. Līdz ar to nav pamatota pieteicējas norāde, ka dienestam būtu jākonstatē, ka pieteicēja paziņojusi par savu nereģistrēto saimniecisko darbību, saņemot dienestā no citas vai neidentificējamas personas vienīgi tādu līgumu, kuru citstarp noslēgusi arī pieteicēja.

Turklāt pieteicējas paskaidrojumi par pārliecību, ka viņas māte varētu būt paziņojusi arī par pieteicējas nereģistrēto saimniecisko darbību, ir savstarpēji pretrunīgi. Tiesas sēdē 2023. gada 13. oktobrī pieteicēja norādīja, ka Nomas līgums varētu būt iesniegts dienestā, pieteicējas mātei identificējot gan sevi, gan arī pieteicēju (*2023. gada 13. oktobra tiesas sēdes skaņu ieraksta 9:46–10:30 minūte*). Tiesas sēdē 2023. gada 1. decembrī pieteicēja norādījusi, ka viņas māte paziņojusi par savu un pieteicējas nereģistrēto saimniecisko darbību mutvārdos (*2023. gada 1. decembra tiesas sēdes skaņu ieraksta, datne AL_1_A420275822_01122023_PROTOKOLS_1.MP3, 5:26–5:48, 1:03:56–1:04:36 un 1:12:28–1:12:51 minūte*). Savukārt 2024. gada 19. marta tiesas sēdē pieteicēja norādījusi, ka viņas māte Nomas līgumu iesniegusi dienestam,

neidentificējot pat sevi (*2024. gada 19. marta tiesas sēdes skaņu ieraksta 27:43–29:07 un 31:12–36:18 minūte*).

Tāpat arī pieteicēja nav paudusi dienestam mērķi 2021. gadā gūt ienākumus no nereģistrētās saimnieciskās darbības, iznomājot īpašumu SIA /Nosaukums A/. Proti, apstrīdēšanas iesniegumā pieteicēja norādījusi, ka no SIA /Nosaukums A/ saņemtā summa esot viņas mātes ienākums un ieskaitīts pieteicējas kontā saistībā ar aizdevuma atmaksu. Tā kā visu līgumā noteikto nomas maksu par nekustamo īpašumu kopš līguma noslēgšanas brīža saņēmusi pieteicējas māte /pers. E/, tikai viņa piereģistrējusi attiecīgo Nomas līgumu, bet pieteicēja to neesot reģistrējusi. Apstrīdēšanas iesniegumā pieteicēja norādījusi arī to, ka viņa līgumu vēl joprojām neesot reģistrējusi, jo par attiecīgo īpašumu nomas maksu saņemot viņas māte. Pieteicēja saņemot īres maksu par cita īpašuma iznomāšanu, un par to pieteicēja esot sniegusi informāciju dienestam (*sk. lietas 17. lp.*). Tāpat arī, vēršoties tiesā, pieteicēja norādījusi, ka maksājums no SIA /Nosaukums A/ pieteicējas kontā 2021. gadā ticis ieskaitīts kļūdas dēļ un ka līgumu par saimniecisko darbību ar šo komercsabiedrību esot reģistrējusi pieteicējas māte. Pieteicēja līgumu neesot reģistrējusi, jo tas bijis apgrūtinoši. Kļūdaini saņemot maksājumu no SIA /Nosaukums A/, pieteicēja domājusi, ka šī kļūda nav nozīmīga un, tā kā pieteicējas māte bijusi parādā pieteicējai, pieteicēja ar savu māti vienojušās, ka attiecīgā summa paliks pieteicējai kā parāda atmaksa (*sk. lietas 4.–5. lp.*). Tikai 2024. gada 19. marta tiesas sēdē pieteicēja paudusi skaidru nostāju, ka attiecīgie ienākumi pēc būtības ir ar ienākumu gūšanas raksturu, proti, ka tie esot viņas ienākumi no paziņotas nereģistrētās saimnieciskās darbības, iznomājot īpašumu SIA /Nosaukums A/.

Tādējādi pieteicējas paskaidrojumi vērtējami kritiski un nav konstatējams, ka pieteicēja vai cita persona būtu paziņojusi par pieteicējas nereģistrēto saimniecisko darbību.

[11] Papildus pieteicēja norādījusi, ka gadījumā, ja nav konstatējams, ka viņas māte ir paziņojusi par pieteicējas nereģistrēto saimniecisko darbību, iznomājot īpašumu SIA /Nosaukums A/, pieteicēja pēc būtības esot pati par to paziņojusi, iesniedzot 2021. gada ienākumu deklarāciju, kurā attiecīgajiem ienākumiem piemērota nodokļa 10 procentu likme. Pieteicēja atsaukusies uz Senāta 2018. gada 29. jūnija spriedumu lietā Nr. SKA? 125/2018, norādot, ka atbilstoši tajā izteiktajām atziņām nodokļa 10 procentu likmes piemērošanai ir pietiekami, ka pieteicēja ir paziņojusi par savu nereģistrēto saimniecisko darbību, iesniedzot gada ienākumu deklarāciju, kurā ienākumam piemērota nodokļa 10 procentu likme.

Tiesa šādam pieteicējas viedoklim nevar piekrist.

Visupirms paskaidrojams, ka minētajā Senāta spriedumā tiesa vērtēja situāciju, kurā persona bija informējusi dienestu par attiecīgajā gadā noslēgtajiem saimnieciskās darbības līgumiem, taču to izdarījusi, nokavējot likumā noteikto informēšanas termiņu. Proti, attiecīgajā lietā persona bija pēc savas iniciatīvas izpildījusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28. panta 8. punktā noteikto pienākumu, bet to izdarījusi novēloti.

No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu sistēmas izriet, ka no saimnieciskās darbības gūtā apliekamā ienākuma noteikšana likuma 11. panta divpadsmitās daļas kārtībā un secīgi – nodokļa 10 procentu likmes piemērošana – ir izņēmums no vispārējās kārtības, kādā tiek aprēķināts apliekamais ienākums no saimnieciskās darbības, un vispārējās nodokļa likmes, kāda tiek piemērota saimnieciskajai darbībai.

Arī Senāts minētajā 2018. gada 29. jūnija spriedumā lietā Nr. SKA-125/2018 atzinis, ka šāda kārtība ir izņēmums no vispārējās kārtības un izņēmuma būtība prasa, lai par tā izmantošanu īpaši paziņotu, jo pretējā gadījumā dienestam vienmēr būs tiesības uzskatīt, ka nodokļa maksātājs saimniecisko darbību veic vispārējā kārtībā. Katrā ziņā dienestam nebūs pamata pieņemt, ka nodokļu maksātājs ir izvēlējies no vispārējās kārtības atšķirīgu nodokļa aprēķināšanas kārtību. It īpaši ņemot vērā to, ka šādas kārtības izvēle ir atkarīga tikai un vienīgi no paša nodokļa maksātāja gribas. Šādos apstākļos likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28. panta 8. punktā minētā pienākuma izpilde ir izšķiroša, lai rastos skaidrība par to, ka nodokļu maksātājs apliekamo ienākumu nosaka atbilstoši izņēmuma kārtībai un ka nodokļu maksātājs katrā ziņā neizmanto vispārējo apliekamā ienākuma noteikšanas kārtību. Šāda tiesību normu izpratne ļauj dienestam nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kvalificēt atbilstoši vispārējai kārtībai tad, ja nodokļa maksātājs nav reģistrējis saimniecisko darbību vai nav izpildījis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28. panta 8. punktā noteikto pienākumu vispār, vai ja nodokļa maksātājs ir reģistrējis saimniecisko darbību, bet nav informējis par izņēmuma kārtības izmantošanu (*sk. Senāta 2018. gada 29. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-125/2018, ECLI:LV:AT:2018:0629.A420305214.2.S, 6. punktu*).

Tādējādi dienestam ir pamats konstatēt, ka persona ir paziņojusi par nereģistrēto saimniecisko darbību tikai tad, ja persona pietiekami skaidri (tostarp ar citas personas starpniecību) pauž šādu mērķi, un nav pietiekami, ja pieteicēja vienīgi, iesniedzot gada ienākumu deklarāciju, piemēro izņēmuma kārtībai atbilstošu nodokļa likmi. Turklāt šajā gadījumā pieteicēja arī sākotnēji norādījusi dienestam un tiesai, ka tas nav bijis pieteicējas ienākums, bet tā pēc būtības bijusi pieteicējas mātei izsniegtā aizdevuma atmaksa. Līdz ar to šāds skaidrs pieteicējas mērķis nebija konstatējams arī procesā iestādē.

Turklāt pieteicēja tiesas sēdē paskaidroja arī to, ka viņa principiāli nepiekrīt pārsūdzētajam lēmumam (pārsūdzētajā daļā), bet aktuālā situācija jau esot mainījusies, jo viņa no SIA /Nosaukums A/ saņemto summu pēc pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas esot atgriezusi SIA /Nosaukums A/. Taču pieteicēja neesot iesniegusi labojumus deklarācijā, bet, iespējams, plāno to darīt (*2024. gada 19. marta tiesas sēdes skaņu ieraksta 21:28–21:49 minūte*).

Līdz ar to pieteicēja nebija izpildījusi pienākumu paziņot dienestam par savu nereģistrēto saimniecisko darbību, iznomājot īpašumu SIA /Nosaukums A/. Tādējādi viņai nebija tiesiska pamata 2021. gada ienākumu deklarācijā ienākumiem no SIA /Nosaukums A/ piemērot nodokļa 10 procentu likmi. Līdz ar to dienests pamatoti veicis korekcijas pieteicējas 2021. gada ienākumu deklarācijā attiecībā uz ienākumiem no SIA /Nosaukums A/.

[12] Pieteicējas 2021. gada ienākumu deklarācijā ietvertajai ienākumu kopsummai pārsniedzot 20 004 *euro*, dienests arī pamatoti piemērojis nodokļa 23 procentu likmi, un tiesa nekonstatē kļūdas pieteicējai noteiktās iedzīvotāju ienākuma nodokļa summas aprēķinā.

[13] Ievērojot minētās korekcijas pieteicējas 2021. gada ienākumu deklarācijā, pieteicējai neizveidojās nodokļa pārmaksa, bet atbilstoši korekcijām deklarācijā pamatoti noteikts budžetā papildus maksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis 279,38 *euro*. Līdz ar to pārsūdzētais lēmums (pārsūdzētajā daļā) ir atzīstams par tiesisku un pamatotu.

Tā kā nebija konstatējama iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa, pieteicējai arī nav tiesību uz labvēlīga administratīvā akta izdošanu – nodokļa pārmaksas atmaksu.

Līdz ar to pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.–251. pantu un 289.–291. pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2022. gada 2. septembra lēmuma Nr. 31.1/22.7/4403 atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu pārvaldes 2022. gada 21. jūnija lēmums Nr. 31.1/8.60.6/158442, un par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru /pers. A/ tiktu atmaksāta iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa par 2021. gadu, izdošanu.

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

Tiesnese L. Lipkina