Lietas Nr. A420594411
Lietas arhīva Nr. AA43-1309-13/3

SPRIEDUMS
Latvijas Republikas vārdā

Rīgā 2013.gada 4.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:

tiesnese referente S.Gintere, tiesneses M.Osmane un V.Zommere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2011.gada 21.jūnija lēmuma Nr.22.4.7/43859 atcelšanu daļā, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 19.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2010.gada 25.novembra līdz 2011.gada 21.februārim /pers. A/ (turpmāk arī pieteicēja) veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk IIN) auditu par 2007., 2008. un 2009.gadu un pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk PVN) auditu par periodu no 2009.gada 3.augusta līdz 31.decembrim. Audita rezultātā pieteicējai ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Vidzemes kontroles daļas galvenās nodokļu inspektores 2011.gada 21.februāra lēmumu Nr.23.6/164 (turpmāk sākotnējais lēmums) papildu nomaksai budžetā aprēķināti Ls 68619,06, no tiem: IIN Ls 37690,46, soda nauda Ls 18845,23 un nokavējuma nauda Ls 12083,37.

Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, VID ģenerāldirektore ar 2011.gada 21.jūnija lēmumu Nr.22.4.7/43859 (turpmāk Lēmums):

1) atstāja negrozītu sākotnējo lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto 2007.gada IIN Ls 6112,5, soda naudu Ls 3056,25 un nokavējuma naudu Ls 2909,55, 2008.gada IIN Ls 30837,02, soda naudu Ls 15418,51 un nokavējuma naudu Ls 9050,67, 2009.gada IIN Ls 516,76, soda naudu Ls 258,38 un nokavējuma naudu Ls 57,36;

2) atcēla sākotnējo lēmumu daļā par 2008.gadā budžetā papildu nomaksai noteikto IIN Ls 224,18, soda naudu Ls 112,09 un nokavējuma naudu Ls 65,79;

3) noteica papildu nomaksai budžetā IIN par 2007.gadu Ls 3131,25 un nokavējuma naudu Ls 1490,48.

Lēmuma pamatojumā norādīts turpmāk minētais.

[1.1] Pieteicējas darbībai (nekustamo īpašumu un cirsmu iegādei – pārdošanai) nav gadījuma raksturs un tā ir uzskatāma par sistemātisku. Pārdošanas rezultātā pieteicēja guvusi peļņu, līdz ar to konstatējamas saimnieciskās darbības pazīmes (sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību). Pieteicējas 2007., 2008. un 2009.gadā gūtie ienākumi no nekustamo īpašumu un cirsmu pārdošanas nav kvalificējami kā ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas (likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta a) apakšpunkts), bet gan kā no saimnieciskās darbības (tirdzniecības ar nekustamo īpašumu un cirsmām) gūtais ienākums. Pieteicējai bija pienākums ienākumus no saimnieciskās darbības iekļaut gada ienākumu deklarācijā ar IIN apliekamajā ienākumā.

[1.2] Ņemot vērā likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmo daļu, astoto daļu, Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 ,,Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – Noteikumi Nr.793) 101.1.apakšpunktu, kā arī to, ka pieteicēja ir pārdevusi augoša meža izciršanas tiesības, nevis kokmateriālus, secināms, ka ar augoša meža pārdošanu saistītās izmaksas nosakāmas 2007.gadā Ls 12525 (Ls 50100 x 25%) un 2008.gadā Ls 2865,5 (Ls 11462 x 25%). /pers. A/ apliekamie ienākumi no saimnieciskas darbības (cirsmu pārdošanas) 2007.gadā nosakāmi Ls 37575.

[1.3] Saskaņā ar 2008.gada 26.jūnija maiņas līgumu pieteicēja nodeva /pers. B/ īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu /nosaukums/, Daukstu pagastā, Gulbenes rajonā – zemesgabalu 1,4 ha platībā ar četrām ēkām, savukārt /pers. B/ nodeva

pieteicējai īpašuma tiesības uz koksnes drupinātāju Wilibald MAZ 25005. Minētajā līgumā norādīts, ka nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība līguma noslēgšanas dienā ir Ls 10640 un koksnes drupinātajā patiesā vērtība ir līdzvērtīga nekustamā īpašuma vērtībai Ls 10640. Pamatojoties uz minēto līgumu, VID pieteicējas ieņēmumos no nekustamo īpašumu atsavināšanas iekļāva Ls 10640, kā arī ar atsavināšanu saistītos izdevumus noteica Ls 10640 apmērā.

Atbilstoši Noteikumu Nr.793 55.punktam apliekamo ienākumu no nekustamā īpašuma pārdošanas nosaka kā starpību starp pārdošanas cenu un tā iegādes vērtību. Tā kā atbilstoši 2008.gada 26.jūnija maiņas līgumam nekustamā īpašuma /nosaukums/ atsavināšanas vērtība bija Ls 10640, bet iegādes vērtība – Ls 15000, pieteicējas 2008.gada ar nekustamo īpašumu atsavināšanu saistītie izdevumi palielināmi par Ls 4360 un nosakāmi Ls 61805,04 apmērā.

[1.4] Pieteicējas ieņēmumi no saimnieciskās darbības 2008.gadā bija Ls 269540,83 apmērā. Izdevumi nosakāmi Ls 64670,54. Ņemot vērā veiktās korekcijas, pieteicējas apliekamais ienākums no saimnieciskās darbības 2008.gadā nosakāms Ls 204870,29.

[1.5] Pieteicējas ieņēmumi no saimnieciskās darbības 2009.gadā bija Ls 20366 un izdevumi Ls 16306,25 apmērā. /pers. A/ apliekamais ienākums no saimnieciskās darbības (nekustamo īpašumu tirdzniecības) Ls 4059,75.

[1.6] Ņemot vērā veiktās korekcijas, pieteicējas 2007.gada ar IIN apliekamais ienākums nosakāms Ls 37575 (ieņēmumi no cirsmu pārdošanas) un, piemērojot gada neapliekamo minimumu Ls 600, papildu nomaksai budžetā nosakāms IIN Ls 9243,75. Līdz ar to pieteicējai par 2007.gadu papildu nomaksai budžetā nosakāms IIN Ls 3131,25 apmērā.

[1.7] Tā kā administratīvā akta apstrīdēšanas stadijā nav pieļaujama nodokļu maksātāja stāvokļa pasliktināšana (nodokļu soda naudas palielināšana), tad konkrētajā gadījumā nav tiesiska pamata audita rezultātā noteiktās IIN soda naudas apmēra pārrēķināšanai atbilstoši papildus aprēķinātā 2007.gada IIN pārrēķina rezultātiem.

Tādējādi soda nauda par papildu nomaksai budžetā noteikto IIN par 2007.gadu nosakāma atbilstoši likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmajai daļai un likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmajai un trešajai daļai Ls 3056,25 apmērā, kā tas bija noteikts auditā.

[1.8] Ņemot vērā veiktās korekcijas, atbilstoši likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrajai daļai nokavējuma nauda nosakāma Ls 4400,03 (Ls 9243,75 x 952 dienas x 0,05%). Tādējādi pieteicējai papildu nomaksai budžetā nosakāma nokavējuma nauda par 2007.gadu Ls 1490,48 apmērā.

[1.9] Ņemot vērā veiktās korekcijas, pieteicējas 2008.gada ar IIN apliekamais ienākums nosakāms Ls 206154,06 (algotā darbā gūtie ienākumi Ls 1283,77 un ienākumi no saimnieciskās darbības Ls 204870,29) un, piemērojot gada neapliekamo minimumu Ls 960, kā arī ņemot vērā attaisnotos izdevumus (valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas) Ls 115,54, IIN par 2008.gadu nosakāms Ls 30889,08, t.sk., no saimnieciskās darbības Ls 30570,83 un no pārējiem ienākumiem Ls 318,25. Ņemot vērā avansā samaksāto nodokli Ls 105,71 un deklarēto pārmaksu Ls 53,65, pieteicējai papildu nomaksai budžetā nosakāms IIN Ls 30837,02.

[1.10] Pamatojoties uz likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu un likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un trešo daļu, papildu nomaksai budžetā aprēķināma IIN soda nauda Ls 15418,51 (Ls 30837,02 x 50%), savukārt nokavējuma nauda nosakāma Ls 9050,67 (Ls 30837,02 x 0,05% x 587 dienas).

[1.11] Pieteicējas 2009.gada ar IIN apliekamais ienākums nosakāms Ls 4164,75 (algotā darbā gūtie ienākumi Ls 105, ienākumi no saimnieciskās darbības Ls 4059,75). Piemērojot gada neapliekamo minimumu Ls 750, kā arī ņemot vērā attaisnotos izdevumus (valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas) Ls 9,45, aprēķināms IIN Ls 516,76, t.sk., no saimnieciskās darbības Ls 499,6, no pārējiem ienākumiem Ls 17,16.

Attiecīgi pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināma IIN soda nauda Ls 258,38 (Ls 516,76 x 50%) un nokavējuma nauda Ls 57,36 (par periodu no 2010.gada 17.aprīļa līdz 24.novembrim).

[1.12] Tā kā netika iegūti pierādījumi, ka pieteicēja saskaņā ar 2008.gada 30.decembra rēķinu Nr.1/12 būtu veikusi samaksu, nav pamata par šajā rēķinā norādītajiem izdevumiem Ls 202067 palielināt pieteicējas 2008.gada saimnieciskās darbības izdevumus.

[2] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu daļā par papildus nomaksai budžetā aprēķinātajiem nodokļu maksājumiem. Pieteikums pamatots šādi.

[2.1] Pieteicēja no 2009.gada 14.jūlija ir reģistrējusi VID savu saimniecisko darbību, t.sk., nekustamā īpašuma iegādi un realizāciju, saņemot reģistrācijas apliecību CR Nr.0009178. Pirms reģistrācijas pieteicēja neveica saimniecisko darbību. Ilgākā laika posmā no 1999.gada pieteicēja iegādājās vairākus nekustamos īpašumus savām personīgajām vajadzībām.

[2.2] Līdz 2009.gada 14.jūlijam pieteicēja veica trīs darījumus ar nekustamajiem īpašumiem: 1) 2006.gada 2.janvārī ar vienu darījumu tika pārdotas SIA /nosaukums 2/ meža ciršanas tiesības deviņos īpašumos par Ls 150000; 2) 2008.gada 16.jūlijā tika pārdoti seši nekustamie īpašumi vienā darījumā SIA /nosaukums 3/ par Ls 180142,83; 3) 2009.gadā tika atsavināti pieci īpašumi par Ls 20196,00.

[2.3] Uz minēto darījumu noslēgšanas dienu bija spēkā likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta b) apakšpunkts, kas noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumus no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža pārdošanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu pārdošanas, ja mežs ir bijis šīs personas īpašumā mazāk par 12/36 mēnešiem.

Uz darījuma noslēgšanas dienu ar SIA /nosaukums 2/ 2006.gada 2.janvārī par meža ciršanas tiesību pārdošanu, līgumā norādītie īpašumi atradās pieteicējas īpašumā ilgāk par 12/36 mēnešiem, tāpēc ienākumi no darījuma netiek ietverti ar IIN apliekamajā

ienākuma daļā.

Uz līgumu noslēgšanas dienu 2008.gada 16.jūlijā un 2009.gadā bija spēkā likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkts, kas noteica, ka netiek aplikti ar nodokli ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas.

[2.4] Pieteicēja atsaucas uz Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) atziņu 2010.gada 3.decembra spriedumā lietā Nr.SKA-526, ka ienākumi, kas gūti no vairāku nekustamo īpašumu, kuri bijuši personas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, sistemātiskas pārdošanas, nebija jāietver gada apliekamajā ienākumā.

[2.5] Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.pants nosaka ieņākumu veidus, kuri netiek aplikti ar IIN. Līdz 2010.gada 1.janvārim šī likuma panta pirmās daļas 19.punktā tika noteikts, ka ar IIN netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas (ar izņēmumiem). Pēc 2010.gada 1.janvāra likuma normas 19.punkts tika izslēgts un iekļauts jauns 33.punkts, kurš noteica jaunu kārtību, kādā ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas tiek aplikti ar IIN. Tādējādi tikai ar 2010.gada 1.janvāri ienākumi no mežu zemes pārdošanas ir apliekami ar IIN, izņemot darījumus, kas saistīti ar saimniecisko darbību. Pieteicēja atskaites periodā atsavināja īpašumus, kuri tika iegādāti personīgai lietošanai, nevis saimnieciskajai darbībai.

Pirms savu nekustamo īpašumu atsavināšanas pieteicēja pārliecinājās par darījuma drošumu, ieskatoties likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktā, konsultējoties pie VID amatpersonām un saņemot 2007.gada 13.jūnijā VID amatpersonas skaidrojumu vēstulē Nr.15.2.-13/24233. Uz darījumu slēgšanas dienu darījumi ar fiziskas personas nekustamo īpašumu netika aplikti ar IIN.

[2.6] VID ir pārkāpis tiesiskuma principu, tiesiskās paļāvības principu un pieteicējas likumīgās tiesības.

[3] VID pirmās instances tiesai iesniegtajos rakstveida paskaidrojumos pieteikumu uzskatīja par nepamatotu un noraidāmu, kā arī akcentēja to, ka auditā neapstiprinājās pieteicējas sniegtā informācija par nekustamo īpašumu un cirsmu izmantošanu personiskajām vajadzībām. Līdz ar to pieteicējas 2007., 2008. un 2009.gadā gūtie ienākumi no nekustamo īpašumu un augošu koku izciršanas tiesību pārdošanas kvalificējami kā no saimnieciskās darbības gūtais ienākums.

[4] Administratīvā rajona tiesa ar 2012.gada 19.aprīļa spriedumu noraidīja pieteicējas pieteikumu.

Spriedumā norādīti šādi motīvi.

[4.1] Lietā nav strīda par faktiskajiem apstākļiem, proti, par to, ka pieteicēja: 1) 2006.gada 2.janvārī ar vienu darījumu pārdeva SIA /nosaukums 2/ meža ciršanas tiesības deviņos īpašumos par Ls 150000, ka par ciršanas tiesību pārdošanu pieteicēja saņēma samaksu 2007.gadā Ls 50100 un 2008.gadā Ls 11462; 2) 2008.gada 16.jūlijā atsavināja sešus nekustamos īpašumus vienā darījumā SIA /nosaukums 3/ par Ls 180142,83; 3) 2009.gadā atsavināja piecus īpašumus par Ls 20196,00 un guva no tā ienākumus.

Lietā ir strīds par to, vai audita rezultātā VID pamatoti atzina, ka pieteicējas ienākumi no ciršanas tiesību pārdošanas 2007. un 2008.gadā un nekustamo īpašumu atsavināšanas 2008. un 2009.gadā iekļaujami gada ienākumu deklarācijā ar IIN apliekamajā ienākumā kā ienākumi, kas gūti saimnieciskās darbības rezultātā.

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

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 4.panta trešo daļu jebkurš ienākums, ko gūst personas, kas ir iekšzemes nodokļu maksātājas, ir apliekams ar IIN vai uzņēmumu ienākuma nodokli, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikts citādi.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.1daļā ir noteikts, ka par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Savukārt Komerclikuma 1.panta trešajā daļā noteikts, ka saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību.

No minētajām tiesību normām izriet, ka personas veiktās darbības ir atzīstamas par saimniecisko darbību, ja persona nolūkā gūt peļņu patstāvīgi, tas ir, savā vārdā, sistemātiski veikusi noteiktas darbības (*sk. Senāta 2008.gada 19.jūnija sprieduma lietā SKA-260/2008 8.punktu*). Tādējādi secināms, ka saimniecisko darbību raksturo trīs pazīmes: 1) veikto darbību sistemātiskums; 2) darbību veikšana savā vārdā; 3) darbību veikšana nolūkā gūt peļņu.

Atzīstot darbību par sistemātisku, ir jāņem vērā tas, vai ir bijis nolūks veikt sistemātisku darbību, vai arī šai darbībai ir bijis tikai gadījuma raksturs, kura pamatā ir nejaušība vai apstākļu sakritība, kā arī izvērtējams, cik ilgā laika posmā šīs darbības veiktas un kāds ir bijis nolūks (piemēram, vai īpašums iegādāts pašpatēriņam, vai pārdošanai tālāk). Tiesas ieskatā, lai darbību atzītu par sistemātisku, nepieciešams konstatēt vismaz trīs notikušas noteiktas darbības.

[4.3] Satversmes tiesa 2011.gada 13.decembra lēmumā par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 norādījusi, ka, noskaidrojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktā noteiktā jēdziena „savs īpašums" saturu, jāņem vērā šajā likumā ietvertais saimnieciskās darbības tiesiskais regulējums. No šā tiesiskā regulējuma secināms, ka „savs īpašums" ir tāds īpašums, kas nav atzīstams par „preci" likuma 11.panta otrās daļas 1.punkta izpratnē, proti, kas nav tirgošanās objekts un attiecībā uz ko ir konstatējams personas nolūks lietu ilgstoši saglabāt savā īpašumā. Savukārt par ienākumiem no „sava īpašuma" pārdošanas,

ņemot vērā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.1daļā ietverto fiziskās personas saimnieciskās darbības definējumu, nav atzīstami ienākumi no darbības, kas vērsta uz tirdzniecību, proti, ienākumi no tirdzniecības (*Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmuma lietā Nr.2011-15-01 9.3.apakšpunkts*).

Līdz ar to, lai pieteicējas veiktie darījumi būtu „sava īpašuma" atsavināšana likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta izpratnē, tie nevar būt veikti pieteicējas saimnieciskās darbības ietvaros.

[4.4] VID ir pamatoti atzinis, ka pieteicējas 2007. un 2008.gadā gūtie ienākumi no augoša meža ciršanas tiesību pārdošanas un nekustamo īpašumu atsavināšanas 2008. un 2009.gadā ir kvalificējami kā saimnieciskās darbības rezultātā gūtais ienākums, ka pieteicējas darbības vērtējamas kā sistemātiska augoša meža ciršanas tiesību un nekustamo īpašumu pārdošana, ka darījumus pieteicēja veikusi savā vārdā peļņas nolūkos. VID secinājis, ka īpašumi nav izmantoti personiskajām vajadzībām un faktiskie apstākļi apstiprina saimniecisko darbību.

Lai arī par ciršanas tiesību pārdošanu ir noslēgts viens līgums, nekustamo īpašumu skaits, kuros tika pārdotas ciršanas tiesības (9), atsavināto nekustamo īpašumu skaits un kopējais ienākumu apjoms liecina, ka minētajiem atsavināšanas darījumiem nav gadījuma raksturs. Turklāt atsavināšanas darījumi veikti savā vārdā un lielākajā daļā gadījumu pārdošanas rezultātā pieteicēja ir guvusi peļņu.

Pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu, ka minētie nekustamie īpašumi ir tikuši iegādāti un izmantoti savām vajadzībām. Veikto darbību un darījumu skaits tiesas ieskatā liecina par to, ka pieteicējas nolūks nebija īpašuma iegāde personiskai lietošanai (to cita starp apstiprina arī tas, ka pieteicēja laika posmā no 1999.gada līdz 2008.gadam ir iegādājusies 34 nekustamos īpašumus, ka pieteicēja 2009.gadā ir reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja, ka nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumi veikti arī nākošajā gadā pēc auditējamā perioda, proti, 2010.gadā atsavināti 16 īpašumi).

Pieteicējas darbības ir atzīstamas par saimniecisko darbību likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.1daļas izpratnē. Līdz ar to ienākumi no augoša meža ciršanas tiesību pārdošanas un nekustamo īpašumu atsavināšanas ir apliekami ar IIN.

[4.5] 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, atbilstoši šā likuma 11.panta astotajai daļai kārtību, kādā kokmateriālu un augoša meža pārdošanas ienākumi apliekami ar nodokli, nosaka Ministru kabinets.

Noteikumu Nr.793 101.1.apakšpunkts nosaka, ka, piemērojot likuma 11.panta astoto daļu, fiziskā persona, kas taksācijas gadā pārdevusi augošu mežu vai, ja tā ir ieguvusi ciršanas tiesības citai personai piederošā mežā, rezumējošā kārtībā aprēķinot taksācijas gada apliekamo ienākumu, saimnieciskās darbības izdevumos ietver ar augoša meža pārdošanu saistītās izmaksas 25% apmērā no augoša meža pārdošanas ieņēmumiem.

Tiesa atzina, ka VID pamatoti pieteicējas apliekamos ienākumus no saimnieciskas darbības (ciršanas tiesību pārdošanas) 2007.gadā noteica Ls 37575 apmērā un pamatoti pieteicējai aprēķināja un papildus nomaksai budžetā noteica IIN 2007.gadā Ls 9243,75, proti, papildus auditā aprēķinātajam IIN vēl aprēķināja IIN Ls 3131,25 apmērā.

[4.6] Tiesa atzina, ka VID pieteicējai pamatoti aprēķināja un papildus nomaksai budžetā noteica IIN Ls 40597,53 apmērā par gūtajiem ienākumiem no meža ciršanas tiesību un nekustamā īpašuma pārdošanas, līdz ar to Lēmums šajā daļā par aprēķināto IIN ir tiesisks. Tiesa nekonstatēja, ka VID attiecībā uz pieteicēju būtu pārkāpis tiesiskuma vai tiesiskās paļāvības principu.

[4.7] Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$panta pirmā daļa nosaka, ja maksātājs, pārkāpdams šā likuma prasības, nav aprēķinājis nodokli no visa apliekamā ienākuma, kas atbilstoši šim likumam ir apliekams ar nodokli, izņemot tos ienākumus, no kuriem nodoklis bija jāietur izmaksas vietā darba devējam vai citai personai, viņam ir jāsamaksā iztrūkstošā nodokļa summa, nokavējuma nauda un soda nauda atbilstoši likumā ,,Par nodokļiem un nodevām" noteiktajam apmēram.

Saskaņā ar likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) rezultātā aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu, nokavējuma naudu un soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Atbilstoši minētā likuma 32.panta trešajai daļai, 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.

Likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrajā daļā noteikts, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda - no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Tiesa atzina, ka izskatāmajā gadījumā VID bija tiesisks pamats aprēķināt Lēmumā norādīto nokavējuma naudu un soda naudu par savlaicīgi nesamaksāto IIN, jo IIN parāds aprēķināts pamatoti.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 19.aprīļa spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kas pamatota ar pieteikumā norādītajiem apstākļiem un argumentiem.

[6] Paskaidrojumos Administratīvajai apgabaltiesai VID norādīja, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota, bet pirmās instances tiesas spriedums ir pareizs.

[7] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa administratīvo lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa noteic, 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. Šajā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējot Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 19.aprīļa sprieduma motivāciju, atzīst, ka pirmās instances tiesa pareizi izvērtēja lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un pamatoti atzina, ka Lēmums daļā par papildu nodokļu maksājumu aprēķināšanu pieteicējai, ir tiesisks un pamatots (skat. sprieduma atreferējumu [4] punktā). Tā kā pirmās instances tiesas sprieduma pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, apgabaltiesa pievienojās tā motivācijai, to neatkārtojot.

[10] No pieteikumā un apelācijas sūdzībā ietvertās argumentācijas izriet, ka pieteicēja nepiekrīt tam, ka VID un tiesa pieteicējas veiktos darījumus ar nekustamo īpašumu ir atzinusi par darījumiem, kas saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību. Pieteicēja uzskata, ka auditētajā periodā viņa ir veikusi sava īpašuma pārdošanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē un šāda īpašumu pārdošana nav apliekama ar IIN.

[10.1] Kā to pamatoti norāda pieteicēja, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.pants nosaka ienākumu veidus, kuri netiek aplikti ar IIN. Laikā kad notika pieteicējas darījumi – 2007., 2008. un 2009.gads – normas noteica turpmāko.

9.panta pirmās daļas 19.punkts, ņemot vērā šā likuma pārejas noteikumu 37.puntā noteikto, paredzēja, ka ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no: fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža pārdošanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu pārdošanas, ja mežs ir bijis šīs personas īpašumā mazāk par 36 mēnešiem („b" apakšpunkts); tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem („c" apakšpunkts).

Atbilstoši minētajam likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta regulējumam, nodoklis nebija jāmaksā vienīgi tad, ja persona pārdevusi savu nekustamo īpašumu. Ja ir konstatējams, ka īpašums pārdots saimnieciskās darbības ietvaros, īpašums nav uzskatāms par „savu īpašumu" minētās normas izpratnē un no tā pārdošanas gūtie ienākumi ir apliekami ar nodokli.

Pirmās instances tiesa pamatoti norādīja, ka, ņemot vērā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.1daļā noteikto un Komerclikuma 1.panta otro un trešo daļu, saimniecisko darbību raksturo trīs kumulatīvas pazīmes: sistemātiskums, patstāvība un atlīdzība.

VID konstatēja, ka pieteicēja saimniecisko darbību ir veikusi ilgstošā laika periodā, proti, laika periodā no 1999.gada līdz 2008.gadam iegādājusies 34 nekustamos īpašumus. Pieteicēja auditējamā periodā (2007., 2008. un 2009.gadā) pavisam ir veikusi 11 nekustamo atsavināšanas darījumus. Savukārt 2006.gadā pārdevusi meža ciršanas tiesības 9 īpašumos, par ko saņēmusi samaksu 2007.gadā. Tādējādi izdarāms secinājums par vairākām, atkārtotām, tātad sistemātiskām darbībām. Īpašumu pārdošanu un ciršanas tiesību pārdošanu pieteicēja veica savā vārdā, un nav šaubu arī par peļņas gūšanas nolūku. Līdz ar to pieteicēja ir veikusi saimniecisko darbību, kuras rezultātā gūtie ienākumi ir apliekami ar IIN.

[10.2] Pieteicēja norāda, ka 2007.gada 13.jūnijā saņēmusi VID amatpersonas skaidrojumu vēstulē Nr.15.2-13/24233 par savu nekustamo īpašumu atsavināšanu, kā arī, atsavinot nekustamos īpašumus, vadījusies no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktā noteiktā.

Tā kā lietas materiāliem nav pievienota pieteicējas minētā vēstule un līdz ar to apgabaltiesai nav zināms vēstules saturs, nav iespējams sniegt jebkādu argumentāciju par vēstules saturu. Taču no konkrētās lietas materiāliem secināms, ka pieteicēja ir nepareizi izpratusi normas, kas noteic kārtību, kādā ar IIN apliekami darījumi, kas veikti saimnieciskās darbības ietvaros.

Apgabaltiesa konkrētajā gadījumā uzskata par nepieciešamu atsaukties uz Senāta noradīto līdzīgās lietās. Proti, Senāts pēc iepazīšanās ar pieejamo VID praksi saistībā ar IIN aprēķināšanu par nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumiem, konstatējis, ka pirmie administratīvie akti par papildu nodokļu aprēķinu šajās lietās tikuši pieņemti, vēlākais, 2007.gada otrajā pusē. Šādu administratīvo aktu daudzums, spriežot pēc tiesā iesniegtajiem pieteikumiem, ir visai liels. Tātad 2007.gada otrajā pusē VID jau pietiekami skaidri pauda savu nostāju par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta piemērošanu atbilstoši interpretācijai, ko vēlāk par pareizu atzina Satversmes tiesa (*sk. Senāta 2013.gada 30.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-173/2013 15.–16.punktu un Senāta 2013.gada 16.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-593/2013 20.punktu).*

Ņemot vērā minēto, 2008.gadā un nākamajos gados, kad pieteicējai bija pienākums samaksāt IIN par 2007.gada un nākamo gadu ienākumiem, šāda veida saimnieciskajā darbībā iesaistītām personām bija iespēja saprast, ka ienākumi no nekustamā īpašuma

atsavināšanas ir apliekami ar IIN, un nepieļaut tiesību pārkāpumu attiecībā uz taksācijas periodā notikušajiem darījumiem.

[11] Ņemot vērā iepriekš minēto, Lēmums daļā par papildu nodokļu maksājumu noteikšanu pieteicējai, atstājams negrozīts. Konkrētajos faktiskajos apstākļos apgabaltiesa nekonstatē pieteicējai piemērotās soda naudas nesamērīgumu ar izdarīto pārkāpumu nodokļu jomā.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atzīt par nepamatotu /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2011.gada 21.jūnija lēmuma Nr.22.4.7/43859 atcelšanu daļā par /pers. A/ noteiktajiem iedzīvotāju ienākuma nodokļa, soda naudas un nokavējuma naudas maksājumiem budžetā.

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

Tiesnese referente S.Gintere

Tiesneses M.Osmane

V.Zommere