Lieta Nr.A420563611

SKA–283/2014

SPRIEDUMS

Rīgā 2014.gada 16.aprīlī

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesnesis J.Neimanis

tiesnese V.Kakste

tiesnese I.Skultāne

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 27.jūnija lēmuma atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 7.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicēja /pers. A/ iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2008. un 2009.gadu. Dienests secināja, ka pieteicējs auditējamā periodā nodarbojies ar saimniecisko darbību – kokmateriālu pārdošanu, par kuru nav aprēķinājis un budžetā iemaksājis iedzīvotāju ienākuma nodokli. Audita rezultātā ar dienesta 2011.gada 27.jūnija lēmumu pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 232,53 latu, soda nauda 116,27 latu un nokavējuma nauda 38,26 latu.

[2] Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par lēmuma atcelšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar 2013.gada 7.novembra spriedumu pieteikumu daļēji apmierināja. Spriedums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] Tiesa secināja, ka lietā esošie dokumenti par lietā noskaidrojamajiem apstākļiem un risināmajiem jautājumiem ir pietiekami, kā arī tiesai nav šaubu par dokumentu ticamību. Līdz ar to tiesa noraidīja pieteicēja lūgumus izsaukt lieciniekus, izskatīt lietu mutvārdu procesā un atļaut apstiprināt savus paskaidrojumus ar zvērestu.

[3.2] Atbilstoši Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 atziņām pieteicēja veiktie kokmateriālu atsavināšanas darījumi būtu atzīstami par „sava īpašuma" atsavināšanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta izpratnē, ja tie nebūtu veikti pieteicēja saimnieciskās darbības ietvaros. No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^1$daļā un Komerclikuma 1.panta trešajā daļā noteiktā secināms, ka personas veiktās darbības atzīstamas par saimniecisko darbību, ja persona nolūkā gūt peļņu patstāvīgi, tas ir, savā vārdā, sistemātiski veikusi noteiktas darbības (*sk. Augstākās tiesas 2008.gada 19.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-260/2008 8.punktu*). Atzīstot darbību par sistemātisku, 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 darbību sistemātiskuma kritērijs 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, nepieciešami vismaz trīs pārbaudāmajā periodā notikuši darījumi.

[3.3] Auditā secināts, ka pieteicējs no 2008.gada 22.decembra līdz 2009.gada 16.februārim veicis piecus kokmateriālu atsavināšanas darījumu, līdz ar to konstatējams darbību sistemātiskums. Kokmateriāli iegūti pieteicēja piederošā īpašumā, tādēļ konstatējama otra saimnieciskās darbības pazīme – pieteicējs veicis darbības savā vārdā.

Pieteicēja atsavināto kokmateriālu apjoms (150,47 m^3) liecina par to, ka to iegūšanai (meža izstrādē) pieteicējs ir ieguldījis laiku un resursus. Šādā situācijā ir pamats secināt, ka ikviena persona vēlas saņemt ne vien atlīdzību, kas būtu ekvivalenta jau ieguldītajiem resursiem, bet arī vēlas saņemt papildu labumu. Pieteicējs no kokmateriālu atsavināšanas 2008.gadā guvis ieņēmumus Ls 579,42 apmērā, bet 2009.gadā – Ls 1979,24 apmērā, tādēļ konstatējama arī trešā pazīme – nolūks gūt mantisku labumu (peļņu).

[3.4] Attiecībā uz pieteicēja iebildumiem tiesa norādīja, ka pieteicēja nodomus neraksturo tas, ka pieteicējs izciršanu veicis viena ciršanas apliecinājuma ietvaros. Par to, ka pieteicējam bijis peļņas gūšanas nolūks liecina galvenās cirtes veids – kailcirte, kas neatbilst pieteicēja norādei, ka mežs izcirsts, glābjot to no vētras bojātajiem kokiem, kas sākuši kalst, jo šādā gadījumā saskaņā ar Meža likuma 7.panta pirmās daļas 3.punktu meža ciršana būtu veicama sanitārās cirtes veidā. Par pieteicēja nolūku liecina arī ievērojamais izcērtamais koku apjoms – 474 m^2, kā arī tas, ka pieteicējs pārdevis tikai daļu no nocirstajiem kokiem (150,47 m^3), bet pārējo izmantojis personiskajām vajadzībām. Tāpat pieteicēja nolūku apliecina jau minētā gūtā peļņa.

[3.5] Augstākā tiesa, atsaucoties uz Eiropas Cilvēktiesību tiesas praksi, norādījusi, ka sodu var uzlikt tikai tad, ja tiesību norma ar pietiekošu skaidrību nosaka pienākumu, par kura nepildīšanu personai var draudēt sods (*sk. Augstākās tiesas 2006.gada 9.maija sprieduma lietā Nr.SKA-52/2006 12.punktu*). Arī Eiropas Kopienu (Savienības) Tiesa vairākos nolēmumos norādījusi, ka jebkuram Kopienu tiesiskajam regulējumam, it īpaši, ja tajā noteiktas vai atļautas sankcijas, jābūt skaidram un precīzam, un šis princips attiecas arī uz administratīvajiem instrumentiem, kas nosaka vai ļauj noteikt administratīvas sankcijas (*sk. Eiropas Kopienu tiesas 2008.gada 8.jūlija sprieduma lietā Nr.T-99/04 AC-Treuhand AG pret Komisiju 139.punktu*). Līdz ar to arī nodokļu lietās soda nauda aprēķināma tikai tad, ja nodokļu maksātājs no attiecīgajām tiesību normām pietiekoši skaidri var konstatēt savu pienākumu maksāt konkrētus nodokļus.

Izskatāmajā lietā pieteicējam soda nauda aprēķināta par to, ka viņš iedzīvotāju ienākuma nodokli nav samaksājis par kokmateriālu atsavināšanas darījumos gūtajiem ienākumiem, kas iegūti no savā īpašumā ilgāk par 36 mēnešiem esošā meža, tomēr veikti pieteicēja saimnieciskās darbības ietvaros. Savukārt tiesiskais regulējums, kas attiecās uz šādiem darījumiem, proti, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktā paredzētā izņēmuma piemērošanu saistībā ar likuma 11.panta $1.^1$daļā noteikto saimniecisko darbību, tiesas ieskatā, nebija pietiekoši skaidri noteikts likumā. Šo tiesas secinājumu apstiprina arī administratīvo tiesu prakse līdz minētajam Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmumam. Ievērojot minēto, tiesa secināja, ka pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķinātā soda nauda ir atceļama, jo tā noteikta par tāda pienākuma nepildīšanu, kas nebija pietiekoši skaidri noteikts likumā, tātad – pārkāpjot likumpārkāpumu un sodu tiesiskuma principu. Līdz ar to dienesta lēmums daļā par soda naudu ir atceļams.

[3.6] Pieteicēja norādītais, ka nodokļa deklarāciju aizpildījis Valsts ieņēmumu dienesta telpās un konsultējies ar dienesta darbinieku, nevar būt pamats lemt pretēji likumā noteiktajam regulējumam. Atbilstoši Augstākās tiesas atziņām, visas sabiedrības interesēs ir saņemt noteiktos nodokļus, tādēļ pat nepareiza valsts nostāja nodokļa piemērošanas jautājumā nevar liegt valstij nodokli vēlāk tomēr iekasēt (*sk. Augstākās tiesas 2012.gada 4.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-28/2012 10.un 12.punktu*). Pat, ja dienesta darbinieks būtu sniedzis kļūdainu konsultāciju, tas nevarēja radīt pieteicējam tiesisko paļāvību, ka saimnieciskā darbība netiks konstatēta arī turpmāk.

[4] Pieteicējs par tiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa pieļāvusi būtisku procesuālu pārkāpumu, liedzot pieteicējam apstiprināt savus paskaidrojumus ar zvērestu. Citu pierādījumu, kas precīzāk apliecinātu pieteicēja nolūkus, nav.

[4.2] Tiesa nav izvērtējusi pieteicēja paskaidrojumus, ka meža izciršana veikta viena ciršanas apliecinājuma ietvaros, ka lielākā daļa izcirstā koka apjoma izmantota personiskai lietošanai, ka kailcirte veikta, jo meža bojājumi nebija novēršami ar sanitāro cirti, kā arī to, ka atsavināto kokmateriālu transportēšanas darījumu skaitu ietekmējis atsavinātās preces raksturs.

[5] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par spriedumu daļā, kurā atcelta aprēķinātā soda nauda. Dienests kasācijas sūdzībā norāda, ka atbilstoši Augstākās tiesas 2013.gada 16.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-593/2013 secinātajam, atšķirīgi vērtējami 2007.gadā veiktie darījumi un nav pamata uzskatīt, ka būtu nesamērīga sankciju piemērošana par ienākumiem, kuru samaksas termiņš iestājies 2008.gadā. Līdz ar to izskatāmajā lietā, kurā darījumi veikti 2008.gada nogalē un 2009.gadā, pieteicējam bija iespējams saprast, ka ienākumi no kokmateriālu atsavināšanas ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tiesa nepamatoti atbrīvojusi pieteicēju no soda naudas samaksas.

Motīvu daļa

[6] Tiesas pamatojums, kādēļ kokmateriālu atsavināšana atzīstama par saimniecisko darbību, ir nepietiekams. Tiesas

apsvērumi faktiski ir balstīti tikai uz apstākli, ka veikta kailcirte un, tiesas ieskatā, koki izcirsti ievērojamā platībā un apjomā. Apsvērumi nav arī iekšēji loģiski, jo apstāklis, ka pieteicējs atsavinājis *tikai* daļu no izcirstajiem kokiem, bet pārējo izmantojis personiskām vajadzībām, pats par sevi neapliecina nolūku nodarboties ar saimniecisko darbību. Iegūto kokmateriālu daļēja atsavināšana var notikt dažādu iemeslu dēļ, tostarp, pieteicēja norādīto iemeslu dēļ, kurus tiesa nav vērtējusi. Tiesa arī pārsteidzīgi secinājusi, ka meža ciršana galvenās cirtes veidā – kailcirte – katrā ziņā neatbilst pieteicēja paskaidrojumiem par meža izciršanu sanitāros nolūkos. Meža likuma 11.pants (redakcijā, kas bija spēkā ciršanas apliecinājuma izsniegšanas laikā) vispārīgi pieļauj sanitārās cirtes vietā izcirst mežu galvenajā cirtē, ja paredzams, ka, izcērtot slimību inficētos, kaitēkļu invadētos vai citu iemeslu dēļ bojātos kokus, mežaudzes šķērslaukums būs mazāks par kritisko šķērslaukumu; šādā gadījumā nepieciešams saņemt Valsts meža dienesta sanitāro atzinumu. Tiesai šādi pieteicēja argumenti bija jāizvērtē (tostarp, piemēram, apsverot, vai ir ticama koku izciršana sanitāros nolūkos gandrīz trīs gadus pēc vētras vai noskaidrojot, ar kādu iesniegumu pieteicējs vērsies mežniecībā un vai ir saņemts attiecīgs Valsts meža dienesta atzinums, kas varētu apstiprināt vai apšaubīt pieteicēja paskaidrojumus). Tā kā tiesa nav pietiekami izvērtējusi lietā būtiskus apstākļus, spriedums ir atceļams, nododot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

[7] Lai arī tas neizšķir šī sprieduma rezultātu, izskatot lietu no jauna, ņemams vērā, ka Augstākās tiesas prakse, uz kuru atsaucās tiesa spriedumā, attiecās uz nodokļa nokavējuma naudu, gan soda naudu par ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas un tā piemērojama nodokļu sankcijām līdz 2007.gadam (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2013.gada 28.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-269/2013 11.-12.punktu*). Personas atbrīvošana no soda naudas par ienākumiem no kokmateriālu atsavināšanas pēc 2007.gada sakarā ar normas neskaidrību būtu atsevišķi īpaši jāpamato. Tāpat ņemams vērā, ka šādā gadījumā izšķiroša nozīme būtu normas skaidrībai darījumu veikšanas laikā, nevis tam brīdim, kad izveidojusies vienota tiesu prakse, jo tā attiecas uz tiesisko regulējumu, kas bijis spēkā vairākus gadus iepriekš, nevis lietas izskatīšanas laikā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 2.punktu, 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments

nosprieda

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2013.gada 7.novembra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt /pers. A/ drošības naudu 71,14 *euro*.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnesis J.Neimanis

Tiesnese V.Kakste

Tiesnese I.Skultāne