ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas arhīva Nr. AA43-0216-22/17
ECLI:LV:ADAT:2022:0420.A420132021.11.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2022.gada 20.aprīlī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Ilze Amona, tiesneši Kaspars Berķis un Valda Zommere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 12.janvāra lēmuma Nr.31.3-22.7/134 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 28.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu nomaksas veicināšanas pārvaldes amatpersonas 2012.gada 4.decembra lēmumu Nr.31.3-17.16.2/NNVP/65676 pieteicēja /pers. A/ 2019. un 2020.gadā veiktie darījumi ar kokmateriāliem par summu, kas pārsniedz noteikto pievienotās vērtības nodokļa reģistrācijas slieksni 40 000 *euro*, saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 117.panta astoto daļu, 118.panta desmito daļu, 119.panta otro un piekto daļu atzīti par apliekamiem ar pievienotās vērtības nodokli. Tāpēc pieteicējam noteikts budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis 7789,64 *euro* un nokavējuma nauda 1465,23 *euro*. Pieteicējs šo lēmumu apstrīdēja. Ar dienesta ģenerāldirektora 2021.gada 12.janvāra lēmumu Nr.31.3-22.7/22.7/134 apstrīdētais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Pieteicējs dienesta ģenerāldirektora 2021.gada 12.janvāra lēmumu Nr.31.3-22.7/22.7/134 pārsūdzēja tiesā, norādot turpmāk minēto.

[2.1] Dienests nepamatoti norāda, ka atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likumam pieteicējam ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis no veikto apliekamo darījumu vērtības, kas pārsniedz 40 000 *euro*, neatkarīgi no tā, vai pieteicējs plāno veikt saimniecisko darbību, un jāreģistrējas arī pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

[2.2] Tiesību teorijā jēdziens *sistemātiskums* nozīmē vienveidīgas darbības atkārtotību noteiktā laika periodā. Otrreiz veikta darbība dod pamatu darbību atzīt par sistemātisku. Saskaņā ar dienesta metodisko materiālu „Par nodokļu piemērošanu fizisko personu veiktajiem darījumiem ar kokmateriāliem", ja fiziskā persona 12 mēnešu periodā sistemātiski par atlīdzību (vismaz divas reizes 12 mēnešu periodā) veic kokmateriālu piegādes vai sniedz ciršanas tiesību piešķiršanas pakalpojumus, tad Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē šī persona veic saimniecisko darbību. Tātad, lai konstatētu saimniecisko darbību, ir jāveic vismaz divas kokmateriālu piegādes vai jāsniedz vismaz divi ciršanas tiesību piešķiršanas pakalpojumi. Pieteicējs veica vienu kokmateriālu piegādes darījumu un vienu ciršanas tiesību piešķiršanas pakalpojumu. SIA „Baltic Forest" kokmateriāli tika piegādāti vienā reizē un vienā vietā, bet samaksa tika veikta pa daļām.

[2.3] Kokmateriāli tika cirsti kopšanas cirtē. Veicot kopšanas cirti, atbilstoši normatīvo aktu prasībām veiktas darbības koksnes savākšanai un aiztransportēšanai, lai novērstu kaitēkļu izplatību mežā. Šīs darbības nevar uzskatīt par sistemātiskām darbībām, lai nodrošinātu kokmateriālu piegādi.

[2.4] Pieteicēja darbību ekonomiskā būtība ir mežaudzes kopšana, nevis kokmateriālu sagatavošana un realizācija. Arī no iepirkuma aktiem ir redzams, ka piegādāta tikai malka un zari šķeldošanai.

[2.5] Kopšanas cirtēs realizētie kokmateriāli nenosedz visus izdevumus. Saskaņā ar Centrālās statistikas pārvaldes datiem 2019.gadā izmaksas kokmateriālu iegūšanai starpcirtēs (kopšanas cirtēs) bija 20,80 *euro* kubikmetrā. Pieteicēja darījumā ar SIA „Baltic Forest" vidējā atlīdzība par kokmateriāliem bija 12,57 *euro* kubikmetrā. Tas ir vienreizējs darījums un nav uzskatāms par sistemātisku, patstāvīgu saimniecisko darbību kokmateriālu iegūšanai.

[2.6] SIA „Latvijas Mežs" sniegtā ciršanas tiesību pakalpojuma piešķiršana ir vienreizējs darījums, kas nav saistīts ar saimniecisko darbību. Tādejādi pieteicējs nav sistemātiski par atlīdzību veicis ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus.

[3] Dienests paskaidrojumā par pieteikumu atsaucas uz pārsūdzētajā lēmumā norādīto un papildus norāda turpmāk

minēto.

[3.1] Vērtējot informāciju par darījumiem ar kokmateriāliem Pievienotās vērtības nodokļa likuma 4.panta izpratnē, ir saskatāmas sistemātiskas darbības, lai nodrošinātu kokmateriālu piegādi – viens kokmateriālu piegādes darījums un viens ciršanas tiesību piešķiršanas pakalpojums. Pievienotās vērtības nodokļa likuma 4.panta izpratnē pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību, jo vismaz divas reizes 12 mēnešu periodā, kas nav saistīts ar kalendāro gadu, par atlīdzību veica kokmateriālu piegādes un sniedza ciršanas tiesību piešķiršanas pakalpojumus.

Atsevišķos gadījumos arī vienu kokmateriālu piegādi var uzskatīt par darījumu saimnieciskās darbības ietvaros, ja tiek veiktas sistemātiskas darbības (piemēram, meža izstrāde, kokmateriālu sagatavošana), lai nodrošinātu šo vienu piegādi. Tādā veidā fiziskās personas, kuras veic sistemātisku preču piegādi vai sniedz pakalpojumu par atlīdzību, Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē veic ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma nosacījumiem pieteicējam ir jāaprēķina un jāsamaksā budžetā pievienotās vērtības nodoklis no apliekamo darījumu vērtības, kas pārsniedz 40 000 *euro* neatkarīgi no tā, vai pieteicējs plāno turpmāk veikt saimniecisko darbību. Ja pieteicējs to plānotu, viņam būtu jāreģistrējas pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 28.jūnija spriedumu pārsūdzētais lēmums atcelts. Tiesas spriedums pamatots šādi.

[4.1] Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja veiktie darījumi saistībā ar meža apsaimniekošanu ir atzīstami par saimniecisko darbību.

[4.2] Tiesa citēja Pievienotās vērtības nodokļa likuma 3.panta pirmajā daļā un otrās daļas 1.punkta „b" apakšpunktā, 4.panta pirmajā un otrajā daļā, 34.panta desmitajā daļā, 55.panta pirmajā daļā un 59.panta pirmajā daļā noteikto un konstatēja, ka persona, kura patstāvīgi veic saimniecisko darbību, ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, un personai pienākums reģistrēties dienesta pievienotās vērtības nodokļu maksātāju reģistrā rodas ar brīdi, kad personas veikto ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā pārsniedz 40 000 *euro*. Līdz reģistrācijas brīdim dienesta pievienotās vērtības nodokļu maksātāju reģistrā nereģistrēta nodokļu maksātāja ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā summa ir darījumu vērtības summa, kas pārsniedz 40 000 *euro*. Taču pievienotās vērtības nodokļa subjekts, kuram noteiktos apstākļos rodas pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākums un pienākums reģistrēties dienesta pievienotās vērtības nodokļu maksātāju reģistrā, ir persona, kura veic saimniecisko darbību. Ar pievienotās vērtības nodokli apliekamas ir saimnieciskās darbības ietvaros veiktas preču piegādes un sniegti pakalpojumi.

[4.3] Saimnieciskā darbība Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību (tai skaitā jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība, lauksaimnieciska darbība), tostarp arī materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā sistemātiski gūt no tā ienākumus (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 4.panta pirmā un otrā daļa).

Juridiskajā literatūrā, komentējot Komerclikuma 1.panta trešajā daļā ietverto saimnieciskās darbības skaidrojumu (saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību) norādīts, ka sistemātiskums nozīmē vienveidīgas darbības atkārtotību zināmā laika periodā. Ja persona noslēdz vienu darījumu, tas parasti nav uzskatāms par saimniecisko darbību. Tomēr zināmos apstākļos arī viens darījums var tikt uzskatīts par saimniecisko darbību, piemēram, ja tās veicējs ir skaidri darījis zināmu savu gribu nodarboties ar saimniecisko darbību (piemēram, individuālā komersanta pirmais darījums praktiski uzskatāms par saimniecisko darbību jau pēc definīcijas). Jautājums par sistemātiskumu neizbēgami rodas tad, ja persona, kura nav ne komersants, ne arī arodnieks, noslēdz viena veida darījumu divas vai vairākas reizes. Parasti jau otrreiz veiktā darbība dod pamatu darbības kvalificēšanai par sistemātisku. Taču, kvalificējot darbību, jāņem vērā, vai personai bijis nolūks veikt sistemātisku darbību par atlīdzību, vai arī šai darbībai bijis tikai gadījuma raksturs, tās pamatā ir nejaušība vai apstākļu sakritība. Noteiktos gadījumos kvalifikācijai var palīdzēt papildus kritēriji: laika kritērijs – cik ilgā laika posmā šīs darbības ir veiktas; vai persona lietas iegādājusies ar nolūku pārdot tālāk, vai arī tās iegūtas pašpatēriņa nolūkā. Jāņem vērā nolūks veikt darījumu sēriju, respektīvi, iepriekš veiktu plānošanu. Plānveidīgumu un nolūku var pierādīt ar jebkuriem pierādīšanas līdzekļiem. Līdz ar to, interpretējot sistemātiskuma kritēriju, jāņem vērā trīs aspekti: atkārtotība, laika kritērijs, nolūks (*Strupišs A. Komerclikuma komentāri. A daļa. Komercdarbības vispārīgie noteikumi (1.–73.panti). 2003, 25., 26.lpp.*).

Eiropas Savienības Tiesa, interpretējot Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9.panta 1.punktu, ir norādījusi, ka par saimniecisko darbību ir uzskatāma materiāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tās ilglaicīgus ienākumus. Materiāla īpašuma augļu pārdošana, piemēram, kokmateriālu, kuri ir iegūti privātā mežā, pārdošana, ir jāuzskata par šā īpašuma izmantošanu. Tādējādi šāda kokmateriālu pārdošana ir kvalificējama kā saimnieciskā darbība, ja tā veikta nolūkā gūt no tā ilglaicīgus ienākumus. Fakts, ka īpašums ir piemērots tikai saimnieciskai izmantošanai, parasti ir pietiekams, lai tiktu atzīts, ka tā īpašnieks to izmanto savām saimnieciskās darbības vajadzībām un attiecīgi – lai iegūtu no tā ilglaicīgus ienākumus. Turpretī, ja īpašums savu īpašību dēļ var tikt izmantots gan saimnieciskiem, gan privātiem mērķiem, lai noteiktu, vai tas tiek izmantots nolūkā gūt no tā ienākumus, kuriem faktiski ir ilglaicīgs raksturs, būtu jāanalizē visi tā izmantošanas nosacījumi. Viena no metodēm var būt veikt salīdzināšanu starp nosacījumiem, ar kādiem persona faktiski izmanto īpašumu un nosacījumiem, ar kādiem parasti tiek veikta atbilstoša saimnieciskā darbība. Ja persona sāk aktīvas meža pārvaldīšanas darbības, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs vai pakalpojumu sniedzējs, darbība ir kvalificējama kā saimnieciskā darbība. Vērtējot darbības

raksturu, citstarp var tikt ņemti vērā tādi apstākļi kā laika posma, kurā veiktas piegādes, ilgums, klientu daudzums, ienākumu apmērs (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 19.jūlija sprieduma lietā Nr.C-263/11 30.–32., 34.–36., 38., 39.punktu*).

[4.4] Pārsūdzētais lēmums pieņemts, pamatojoties uz administratīvā pārkāpuma lietā konstatētajiem faktiem (pārsūdzētā lēmuma 1.4.punkts). Minētā lieta uzsākta ar dienesta Nodokļu pārvaldes Juridisko personu deklarāciju uzskaites daļas Atbalsta daļas 2020.gada 20.jūlijā pieteicējam sastādītu administratīvā pārkāpuma protokolu BE Nr.099442 par Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159.^{9}panta pirmās daļas pārkāpumu un noslēgusies ar Vidzemes apgabaltiesas 2021.gada 19.februāra lēmumu, kas stājies spēkā tā pieņemšanas dienā, un ar kuru atteikts ierosināt apelācijas tiesvedību sakarā ar pieteicēja apelācijas sūdzību par Vidzemes rajona tiesas 2021.gada 8.janvāra spriedumu.

Minētajā lietā konstatēts, ka pieteicējs 2019. un 2020.gada laikā četras reizes guva ienākumus no kokmateriālu un augoša meža atsavināšanas par kopējo summu, kas pārsniedz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 59.panta pirmajā daļā noteikto robežvērtību un tādēļ atzīts, ka pieteicējam bija pienākums iesniegt dienestam pārskatu „Paziņojums par pievienotās vērtības nodokļa samaksu". Ienākumu gūšanas faktu administratīvā pārkāpuma lietā dienests konstatējis, pamatojoties uz SIA „Latvijas meži" un SIA „Baltic Forest" dienestam iesniegtajiem paziņojumiem par pieteicējam izmaksātajām summām – ienākumu no kokmateriālu un augoša meža atsavināšanas: SIA „Latvijas Mežs" 2020.gada 27.oktobra paziņojumu par fiziskai personai izmaksātajām summām 2020.gada oktobrī, kurā norādīts, ka pieteicēja ieņēmumi 2019.gada oktobrī no kokmateriālu un augoša meža atsavināšanas bija 83244 *euro*, SIA „Baltic Forest" 2020.gada 27.oktobra paziņojumu par fiziskai personai izmaksātajām summām 2019.gada oktobrī, kurā norādīts, ka pieteicēja ieņēmumi 2019.gada 24.oktobrī no kokmateriālu un augoša meža atsavināšanas bija 480 *euro*; SIA „Baltic Forest" 2020.gada 27.oktobra paziņojumu par fiziskai personai izmaksātajām summām 2020.gada janvārī, kurā norādīts, ka pieteicēja ieņēmumi 2020.gada 31.janvārī no kokmateriālu un augoša meža atsavināšanas bija 501,40 *euro*, SIA „Baltic Forest" 2020.gada 27.oktobra paziņojumu par fiziskai personai izmaksātajām summām 2020.gada februārī, kurā norādīts, ka pieteicēja ieņēmumi 2020.gada 5.februārī no kokmateriālu un augoša meža atsavināšanas bija 657,80 *euro.*

[4.5] Pieteicējam 2019.gada 11.jūlijā izsniegts apliecinājums Nr.1229336 koku ciršanai kopšanas cirtē saimniecības /nosaukums/ zemes vienībā ar kadastra apzīmējumu /numurs//adrese/.

Saskaņā ar Meža likuma 1.panta 17.punktu kopšanas cirte ir cirtes veids mežaudzes sastāva un paliekošās mežaudzes koku augšanas apstākļu uzlabošanai.

Pieteicējs par šiem mežsaimniecības darbiem paskaidrojis, ka, veicot kopšanas cirti, veiktas darbības koksnes savākšanai un aiztransportēšanai, lai novērstu kaitēkļu izplatību mežā atbilstoši normatīvo aktu prasībām. Šīs darbības ekonomiskā būtība bija mežaudzes kopšana, nevis kokmateriālu sagatavošana un realizācija. SIA „Baltic Forest" kokmateriāli piegādāti vienā reizē un vienā vietā: 2019.gada 16.augustā /nosaukums/, /adrese/ (iepirkuma akts Nr.318, Nr.319 Nr.z-19-13), bet samaksa veikta pa daļām.

No zemesgrāmatas datiem tiesa konstatēja, ka nekustamais īpašums /nosaukums/, kura sastāvā ietilpst zemes vienība ar kadastra apzīmējumu /numurs/, pieteicēja īpašumā ir vairāk kā 20 gadus.

Izvērtējot minēto kopsakarā ar SIA „Baltic Forest" iepirkuma aktiem, tiesa atzina par pamatotu pieteicēja norādīto, ka 2019.gada 16.augustā noformētie darījumi – iepirkuma akti par kokmateriālu (malkas) pārdošanu un zaru pārdošanu šķeldošanai, ņemot vērā darījumu ekonomisko būtību un darījumu veikšanas laiku, var tik atzīti par vienu darījumu konkrētā meža apsaimniekošanas – meža kopšanas – ietvaros. Turklāt šādu meža kopšanu un attiecīgi šādas darbības rezultātā iegūto kokmateriālu – malkas un zaru – pārdošanu pašu par sevi nav pamata atzīt par saimniecisko darbību.

[4.6] Pieteicējām ir bijuši ieņēmumi arī no darījuma ar SIA „Latvijas Meži". No pieteicēja sniegtās informācijas elektroniskajā sarakstē ar dienestu tiesa konstatēja, ka pieteicējam ir bijis izsniegts ciršanas apliecinājums koku ciršanai saimniecības /nosaukums A/ zemes vienībā ar kadastra apzīmējumu /numurs A/ /adrese/. Atbilstoši pieteicēja sniegtajai informācijai šīs ciršanas tiesības pieteicējs par atlīdzību ir nodevis SIA „Latvijas Meži", pamatojoties uz iepirkuma aktu Nr.26-19, kas bija vienreizējs darījums. Tiesa konstatēja, ka dienests minētos dokumentus (apliecinājumu koku ciršanai īpašumā /nosaukums A/ un iepirkuma aktu Nr.26-190) nav ieguvis, dienests nav pieprasījis ne pieteicējam, ne arī SIA „Latvijas Meži" informāciju par tās deklarētajām izmaksām pieteicējam. Līdz ar to tiesa secināja, ka dienests nav noskaidrojis un nav vērtējis šā darījuma ekonomisko būtību.

[4.7] Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka dienests nav objektīvi izvērtējis pieteicēja gūto ieņēmumu izcelsmi, dienests nav noskaidrojis un nav vērtējis, kad, kur un kādas mežsaimniecības darbības pieteicējs ir veicis un attiecīgi nav izvērtējis veikto darbību raksturu. Dienests nav noskaidrojis un nav izvērtējis, vai pieteicējs ir veicis tādas aktīvas meža pārvaldīšanas darbības, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs vai pakalpojumu sniedzējs, lai pieteicēja veiktās darbības meža apsaimniekošanā būtu kvalificējamas kā saimnieciskā darbība.

Turklāt pārsūdzētajā lēmumā ir norādīts, ka pieteicēja veikto darījumu sistemātiskumam attiecībā uz nodokļu nomaksu nav nozīmes, jo atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likumā ietvertajiem nosacījumiem nodokļu maksātājam ir jāaprēķina un jāsamaksā budžetā pievienotās vērtības nodoklis no veikto apliekamo darījumu vērtības, kas pārsniedz 40 000 *euro* neatkarīgi no tā, vai tas plāno veikt saimniecisko darbību.

Šāda dienesta argumentācija nav pamatota, jo tieši darījumu sistemātiskumam ir būtiska, pat izšķiroša nozīme, vērtējot, vai pieteicēja darījumi ar kokmateriāliem ir atzīstami par saimniecisko darbību pievienotās vērtības nodokļa izpratnē. Kā norādīts iepriekš, primāri ir jākonstatē, vai pieteicējs ir nodokļa maksātājs pievienotās vērtības nodokļa izpratnē, un tikai tad ir vērtējams darījuma summas apmērs. Darījuma summa pati par sevi nav priekšnosacījums, kas rada pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākumu. Lai atzītu, ka darījums ir apliekams ar pievienotās vērtības nodokli, primāri ir jākonstatē

saimnieciskās darbības kritērijs.

Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) ir atzinis, ka, nevērtējot personas veiktās darbības kopsakarā, nevērtējot veikto darbību raksturu, nav pamata atzīt, ka divi darījumi paši par sevi radītu sistemātiskumu un personas veiktās darbības, vērtējot tikai darījumu skaitu, atzītu par saimniecisko darbību (*2017.gada 14.jūlija rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-215/2017 (lieta Nr.A420389313) 7.punkts*).

[4.8] Pieteicēja iebildumus par dienesta metodiskā materiāla „Par nodokļu piemērošanu fizisko personu veiktajiem darījumiem ar kokmateriāliem" 3.punktā ietverto Pievienotās vērtības nodokļa likuma 4.panta pirmās daļas tiesību normas interpretāciju un normā lietotā jēdziena „sistemātiskums" skaidrojumu tiesa uzskatīja par nepamatotiem.

Vienlaikus tiesa ņēma vērā, ka dienesta metodiskajam materiālam ir informatīva nozīme, un tas izmantojams tikai kā palīglīdzeklis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" un Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanā, kā norādīts šā materiāla 1.punktā. Metodiskajā materiālā sniegtā tiesību normas interpretācija neatbrīvo dienestu no pienākuma, piemērojot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta desmito daļu, katrā konkrētajā gadījumā izvērtēt, vai ienākumi ir gūti par darījumiem saimnieciskās darbības ietvaros.

[4.9] Tiesa secināja, ka dienests nav ieguvis pierādījumus un pārsūdzētajā lēmumā nav ietvēris pamatojumu tam, ka dienestā deklarētie pieteicēja ieņēmumi no SIA „Latvijas Meži" un SIA „Baltic Forest" būtu gūti saimnieciskās darbības ietvaros un ka izskatāmajā gadījumā būtu pamats piemērot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta desmito daļu. Tādēļ tiesa pārsūdzēto lēmumu atzina par prettiesisku un atceļamu.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīts turpmāk minētais.

[5.1] Tiesa pieļāva procesuālo un materiālo tiesību normu pārkāpumus, jo vispusīgi, pilnīgi un objektīvi nepārbaudīja un neizvērtēja pierādījumus, kā arī nepareizi interpretēja Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta desmito daļu, neņēma vērā šā likuma 59.panta pirmajā un piektajā daļā noteikto.

[5.2] No Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta desmitajā daļā un 59.panta pirmajā daļā noteiktā izriet, ka fiziskai personai, kura vienu reizi 12 mēnešu laikā ir veikusi vienu darījumu, kas nav saistīts ar saimniecisko darbību, bet kura rezultātā pārsniegts noteiktais 40 000 *euro* reģistrācijas slieksnis, nav jāiemaksā budžetā pievienotās vērtības nodoklis no summas, kas pārsniedz reģistrācijas slieksni. Savukārt, ja fiziska persona 12 mēnešu periodā sistemātiski par atlīdzību (vismaz divas reizes 12 mēnešu periodā) veic kokmateriālu piegādes un/vai sniedz ciršanas tiesību piešķiršanas pakalpojumus, tad Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē šī persona veic saimniecisko darbību. Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 4.panta pirmajai daļai saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību.

[5.3] Lietā konstatēts, ka pieteicējs Pievienotās vērtības nodokļa likuma 4.panta pirmās daļas izpratnē veica saimniecisko darbību, proti, laikā no 2019.gada oktobra līdz 2021.gada februārim viņš četras reizes saņēma atlīdzību par kokmateriālu piegādēm, gūstot ienākumus no kokmateriālu un augoša meža atsavināšanas. Pieteicējs no SIA „Latvijas Mežs" 2019.gada oktobrī saņēma 83 244 *euro* un atbilstoši pieteicēja norādītajam SIA „Latvijas Mežs" sniedza ciršanas tiesību piešķiršanas pakalpojumu, kas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 141.panta ceturtās daļas 1.punkta izpratnē ir ar kokmateriālu sagatavošanu saistīts pakalpojums.

No SIA „Baltic Forest" pieteicējs saņēma trīs maksājumus. Pat ja pieņemtu, ka ar SIA „Baltic Forest" noticis tikai viens darījums, kā norāda pieteicējs, tik un tā pieteicējs ir veicis divus darījumus saistībā ar kokmateriālu realizāciju, tāpēc tā atzīstama par pieteicēja saimniecisko darbību. 2019. un 2020.gadā notika vismaz divi darījumi iepriekšējo 12 mēnešu periodā – viens kokmateriālu piegādes darījums un viens ciršanas tiesību piešķiršanas pakalpojums. Minētie darījumi ir vērsti uz vienu mērķi – kokmateriālu realizāciju –, tikai vienā gadījumā meža izstrādi ir veicis pats īpašnieks, bet otrajā gadījumā to veica cita persona. Līdz ar to ir konstatējama pieteicēja saimnieciskā darbība, proti, pieteicēja darbību sistemātiskums konkrētā laika periodā, kas vērsts uz atlīdzības saņemšanu atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 4.panta pirmajai daļai, un pieteicējam pamatoti noteikts pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli.

[5.4] Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 59.panta piektajā daļā noteiktajam, ja fiziska persona 12 mēnešu laikā ir veikusi vienu darījumu, kura rezultātā pārsniegts noteiktais reģistrācijas slieksnis un šajā darījumā ir saskatāmas saimnieciskās darbības pazīmes Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē, tad minētā persona aprēķina pievienotās vērtības nodokli no darījuma vērtības, kas pārsniedz reģistrācijas slieksni. Tādējādi atsevišķos gadījumos arī vienu darījumu var uzskatīt par darījumu, kas tiek veikts saimnieciskās darbības ietvaros, ja tiek veiktas sistemātiskās darbības, piemēram, meža izstrāde, kokmateriālu sagatavošana, lai nodrošinātu šo vienu kokmateriālu piegādi. Attiecīgi pārsūdzētajā lēmumā ir norādīts, ka konkrētajā gadījumā pieteicēja veikto darbību sistemātiskumam attiecībā uz nodokļa nomaksu nav nozīmes, jo atbilstoši likuma nosacījumiem nodokļu maksātājam ir jāaprēķina un jānomaksā budžetā pievienotās vērtības nodoklis no veikto apliekamo darījumu vērtības, kas pārsniedz 40 000 euro neatkarīgi no tā, vai tas plāno veikt saimniecisko darbību.

Līdz ar to tiesa nepamatoti piešķīra nozīmi pieteicēja veikto darbību sistemātiskumam, šāds secinājums neatbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 59.panta piektajā daļā noteiktajam.

[5.5] Vidzemes rajona tiesa ar 2021.gada 8.janvāra spriedumu lietā Nr.1A71016720, kas stājās spēkā 2021.gada 19.februārī, atstāja negrozītu dienesta 2020.gada 14.septembra lēmumu par pieteicēja saukšanu pie administratīvās atbildības par Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159.^{9}panta pirmajā daļā paredzētā pārkāpuma izdarīšanu. Šajā lietā tiesa atzina, ka pieteicējs iepriekšējo 12 mēnešu laikā četrās reizēs no kokmateriālu un augoša meža atsavināšanas guvis

ienākumus, kas pārsniedz 40 000 *euro*. Tiesa pievienojās dienesta viedoklim, ka pieteicējs Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē veica saimniecisko darbību.

[6] Paskaidrojumā par dienesta apelācijas sūdzību pieteicējs norāda turpmāk minēto.

[6.1] 2019.gadā pieteicējs sakopa savu mežu, izkopa jaunaudzi. Ciršanas atlikumus (malku un zarus) pieteicējs pārdeva SIA „Baltic Forest", 2019.gada 16.augustā tie tika aizvesti, samaksu pieteicējs saņēma trijās reizēs laikā līdz 2020.gada februārim.

[6.2] 2019.gadā, veicot meža inventarizāciju, izrādījās, ka koki jau ir pārsnieguši ciršanas vecumu un sākuši bojāties. Pieteicējs noslēdza sava mūža lielāko darījumu ar SIA „Latvijas Mežs" par ciršanas tiesību piešķiršanas pakalpojumu. Šis darījums bija vienreizējs, tas nenotika saimnieciskās darbības ietvaros. Cirsmu sagatavoja, mežu izstrādāja un pārējos kokmateriālus ieguva SIA „Latvijas Mežs", jo tas bija ciršanas tiesību piešķiršanas pakalpojums nevis sistemātisks darījums.

[6.3] Dienests nepamatoti uzskata, ka konkrētajā gadījumā ir piemērojama Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta desmitā daļa. Šī norma attiecas tikai uz pievienotās vērtības nodokļa maksātājiem, t.i. personām, kuras veic saimniecisko darbību.

Dienests nepamatoti norāda, ka pieteicēja darbības bija sistemātiskas. Kokmateriālu sagatavošana piegādei tika veikta kopšanas cirsmā un darījuma ekonomiskā būtība nav kokmateriālu realizācija, bet gan meža kopšana. Kopšanas cirtēs realizētie kokmateriāli nenosedz visus izdevumus. Darījumā ar SIA „Baltic Forest" pieteicējam radās zaudējumi, šā darījuma ekonomiskā būtība nav kokmateriālu iegūšana un realizācija par atlīdzību, šis darījums nenotika saimnieciskās darbības ietvaros. Pievienotās vērtības nodokļa likums saimnieciskās darbības kvalificēšanai ir noteicis darījumu skaitu un ekonomisko būtību, nevis atlīdzības saņemšanas reizes. Saimniecisko darbību vērtējumā svarīga ir darījumu ekonomiskā būtībā, regularitāte un apjoms. Personas veiktās darbības ir atzīstamas par saimniecisko darbību, ja persona nolūkā patstāvīgi gūt peļņu, tas ir, savā vārdā sistemātiski veikusi noteiktas darbības.

[6.4] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 141.pants attiecas uz reģistrētiem nodokļu maksātājiem un nosaka nodokļu maksāšanas kārtību. Ja to piemērotu, pievienotās vērtības nodokli maksātu pakalpojuma saņēmējs.

Motīvu daļa

[7] Pārbaudījusi un izvērtējusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir apmierināms.

[8] Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa paredz, 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, pārbaudījusi un novērtējusi lietā iesniegtos pierādījumus, izvērtējusi apelācijas sūdzībā minētos argumentus, secina, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams. Administratīvā apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā norādītajai motivācijai (sk. *š ā sprieduma 4.punktu*) un atkārtoti to nenorāda.

[9] Dienests apelācijas sūdzībā norāda, ka pieteicējs ir veicis ne mazāk kā divus darījumus saistībā ar kokmateriālu realizāciju.

Administratīvā apgabaltiesas ieskatā tikai no tā, ka pieteicējs ir veicis divus darījumus ar kokmateriāliem, nevar secināt, ka pieteicēja darbībām būtu sistemātisks raksturs un ka pieteicējs būtu nodarbojies ar saimniecisko darbību.

Kā pareizi konstatēja pirmās instances tiesa, no lietā esošajiem pierādījumiem izriet, ka pieteicējs piegādāja kokmateriālus SIA „Baltic Forest" vienā reizē un vienā vietā: 2019.gada 16.augustā pieteicēja īpašumā /nosaukums/, samaksu par šo piegādi pieteicējs saņēma vēlāk trijās daļās. Piegādāta tika malka un zari šķeldošanai, jo saskaņā ar pieteicēja paskaidroto tika veikta kopšanas cirte, lai novērstu meža kaitēkļu izplatīšanos. Ņemot vērā noskaidroto, pirmās instances tiesa pamatoti to uzskatīja par vienu darījumu, kura mērķis bija sakopt pieteicējam piederošo mežu īpašumā /nosaukums A/. Šādu malkas un zaru pārdošanas darījumu pašu par sevi nav pamata atzīt par saimniecisko darbību.

Otrs pieteicēja darījums bija par meža ciršanas tiesību pārdošanu SIA „Latvijas Meži" pieteicēja īpašumā /nosaukums A/. Dienests nav sīkāk noskaidrojis šā darījuma apstākļus, ir tikai zināms, kad un kādu naudas summu pieteicējs saņēma minētā darījuma rezultātā.

Tā kā dienests bija konstatējis divus kokmateriālu pārdošanas darījumus, turklāt viens no tiem bija saistīts ar zaru un kokmateriālu pārdošanu meža sakopšanas nolūkā un saskaņā ar pieteicēja paskaidroto kopšanas cirtēs realizētie kokmateriāli pat nenosedza visus viņa izdevumus (*lietas 15.lapa*), pieteicēja veikto darbību izvērtējumam lietā bija būtiska nozīme. Dienestam bija jānoskaidro, vai pieteicējs mežu apsaimniekošanā ir rīkojies līdzīgi kā uzņēmums, kas savas saimnieciskās darbības ietvaros nodarbojas ar mežistrādi (iegūst īpašumā vai apsaimnieko lielas meža platības, sistemātiski nodarbojas ar meža apsaimniekošanu u.tml.). No lietas materiāliem neizriet, ka dienests būtu kopumā izvērtējis pieteicēja darbību raksturu saistībā ar viņa veiktajiem darījumiem, kaut gan pieteicējs jau līdz konkrētā administratīvā procesa

uzsākšanai sarakstē ar dienestu bija atkārtoti norādījis, ka konkrētie darījumi nebija saistīti ar saimniecisko darbību.

Senāts vairākkārt ir atzinis, ka iestādei, kas izdevusi personai nelabvēlīgu administratīvo aktu, ir pienākums tajā ietvert pienācīgu pamatojumu – atsauci uz konkrētu tiesību normu, tās analīzi un argumentus, no kuriem izriet, ka lietas faktiskie apstākļi atbilst piemērotajā tiesību normā regulētajam sastāvam. Turklāt iestādes pienākums ir sniegt šādu pamatojumu pienācīgā kārtā, proti, lai tas būtu saprotams arī personai bez speciālām zināšanām (*skat. 2010.gada 4.novembra sprieduma Nr.SKA-492 7.punktu, 2011.gada 11.maija sprieduma Nr.SKA-148 7.punktu*). Tāpat judikatūrā atzīts, ka pamatojuma trūkums var tikt uzskatīts gan par tik būtisku procesuālu pārkāpumu, lai administratīvo aktu atceltu, gan par tādu, kurš uzskatāms par administratīvā akta trūkumu, bet pats par sevi nerada pamatu administratīvā akta atcelšanai.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 150.panta pirmo un otro daļu iestādei ir jāpierāda savu iebildumu pamatojums un iestāde drīkst atsaukties tikai uz tiem pamatojumiem, kuri minēti administratīvajā aktā. No minētā izriet, ka tiesai nav pienākuma pēc savas iniciatīvas vākt pierādījumus, lai pamatotu personai nelabvēlīgu administratīvo aktu. Dienests izskatāmajā lietā ir noskaidrojis tikai pieteicēja noslēgto darījumu skaitu un to rezultātā saņemtās summas, kas izskatāmās lietas apstākļos ir acīmredzami nepietiekami, lai izdarītu secinājumus par pieteicēja veiktu saimniecisko darbību. Tāpēc apgabaltiesa uzskata, ka nepietiekams pamatojums konkrētajā gadījumā ir uzskatāms par būtisku procesuālu pārkāpumu, kas varēja ietekmēt pārsūdzētā lēmuma saturu.

[10] Ar Vidzemes rajona tiesas 2021.gada 8.janvāra spriedumā ir atstāts negrozīts dienesta lēmums par pieteicēja saukšanu pie administratīvās atbildības.

Administratīvā apgabaltiesa norāda, ka minētājā lietā tiesa vērtēja to, vai dienests pamatoti pieteicēju sodīja par Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159.^{9}panta pirmajā daļā paredzētā pārkāpuma izdarīšanu, proti, par nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās informācijas nesniegšanu nodokļu administrācijai. Apstāklim, vai pieteicējs dienestam bija sniedzis visu tam nepieciešamo informāciju, izskatāmajā lietā nav izšķirošas nozīmes, jo izskatāmajā lietā nav konstatēts, ka pieteicējs būtu atteicies sniegt dienestam tādu informāciju, no kuras bija atkarīga pārsūdzētā lēmuma pieņemšana.

Vidzemes rajona tiesas 2021.gada 8.janvāra spriedumā ir secināts, ka pieteicējs veica saimniecisko darbību Pievienotās vērtības nodokļa izpratnē. Taču šis secinājums ir izdarīts, ņemot vērā tikai juridisko personu pārskatos norādīto par pieteicējam izmaksātajām summām, pieteicēja darbību raksturs šajā tiesas spriedumā nav vērtēts, turklāt minētais secinājums tiesas spriedumā tika iekļauts tikai tāpēc, lai pārbaudītu, vai pieteicējs dienestam bija iesniedzis visu tam nepieciešamo informāciju. Līdz ar to minētajā spriedumā secinātais nevar ietekmēt apgabaltiesas secinājumus izskatāmajā lietā, kurā atšķirībā no administratīvā pārkāpuma lietas tiek vērtēts tas, vai pieteicējam pamatoti noteikts pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

Apmierināt /pers. A/ pieteikumu.

Atcelt ar pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 12.janvāra lēmumu Nr.31.3-22.7/134.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu /pers. A/ (personas kods /personas kods/) 30 *euro*.

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

I.Amona

Tiesnese referente

K.Berķis

Tiesnesis

Tiesnese V.Zommere