Lietas Nr. A420414214
Lietas arhīva Nr. A42-01165-15/37

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Jelgavā 2015.gada 7.jūlijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnesis A.Vīksne,

piedaloties pieteicēja /E.B./ pārstāvim /K.K./ un atbildētājas – Latvijas Republikas pusē pieaicinātā Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /A.B./,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /E.B./ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014.gada 10.oktobra lēmuma Nr.22.10/L-28133 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk - VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2014.gada 23.aprīļa līdz 18.jūlijam /E.B./ (turpmāk arī pieteicējs) veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk - PVN) auditu par periodu no 2011.gada 1.janvāra līdz 2013.gada 31.decembrim.

VID Nodokļu kontroles pārvalde konstatēja, ka pieteicējs auditējamajā periodā veicis nereģistrētu saimniecisko darbību - transportlīdzekļu tirdzniecību un guvis ienākumus, kas saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 2. un 6.punkta, 3.panta $5.^3$ un $5.^4$ daļas prasībām ir apliekami ar PVN. Tā kā pieteicējs nebija reģistrējies VID ar PVN apliekamo personu reģistrā, kā arī nebija aprēķinājis un veicis PVN samaksu budžetā, tad VID Nodokļu kontroles pārvalde noteica pieteicējam PVN papildu maksājumus budžetā.

Saskaņā ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2014.gada 18.jūlija lēmumu Nr.23.11/L-778 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 17562,85 *euro*, nokavējuma nauda 4048,28 *euro* un soda nauda 17 562,85 *euro*.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja VID ģenerāldirektoram.

Ar VID ģenerāldirektores 2014.gada 10.oktobra lēmumu Nr.22.10/L-28133 (turpmāk - Lēmums) nolemts sākotnējo lēmumu atstāt negrozītu.

Lēmumā konstatēts turpmāk minētais.

[1.1] Auditējamajā periodā pieteicēja īpašumā reģistrēti 15 vieglie automobiļi, kā arī 46

transportlīdzekļiem pieteicējs reģistrēts kā turētājs.

Pieteicējs auditējamajā periodā atsavinājis 11 automobiļus (2011.gadā - 3, 2012.gadā -4 un 2013.gadā - 4). Saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju pieteicējs VID nav reģistrējis saimniecisko darbību, kā arī nav reģistrējies VID ar PVN apliekamo personu reģistrā.

Saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju pieteicējs 2011. un 2012.gada ienākumu deklarācijās deklarējis ienākumus no automobiļu pārdošanas, norādot tos kā neapliekamus.

No pieteicēja apstrīdēšanas iesnieguma izriet, ka lietā pastāv strīds par pieteicēja transportlīdzekļu atsavināšanas darījumu atzīšanu par saimniecisko darbību un PVN aprēķināšanu no pārdošanas rezultātā gūtajiem ienākumiem.

[1.2] Pārbaudē konstatēts, ka pieteicējs, pamatojoties uz SIA „Auto 3", SIA „AM Trade" un SIA „Automotiv" izsniegtajiem dokumentiem (rēķiniem-uzziņām un pavadzīmēm), Ceļu satiksmes drošības direkcijā (turpmāk - CSDD) uz sava vārda reģistrējis 15 automobiļus un atsavinājis tos fiziskām un juridiskām personām.

Tā kā pieteicējs 12 mēnešu periodā sistemātiski par atlīdzību (piecas reizes 12 mēnešu periodā) veica automobiļu pārdošanu, tad konstatējams, ka pieteicēja darbībai nav gadījuma raksturs un tā veikta ilgstošā laika periodā (no 2011.gada 5.janvāra līdz 2013.gada 9.decembrim). Pieteicējs automobiļus CSDD reģistrēja uz sava vārda, kā arī pārdošanas darījumus veica savā vārdā, kas apliecina patstāvību.

Pieteicējs audita laikā (2014.gada 30.maijā), kā arī apstrīdēšanas iesniegumā norādījis, ka automobiļiem tika veikti remontdarbi, izmantojot personīgos līdzekļus un brīvo laiku.

Tā kā pieteicējs darījumos ieguldījis laiku un finansiālos resursus, tad ir pamats secināt, ka nodokļu maksātājs vēlas saņemt ne vien atlīdzību, kas būtu ekvivalenta jau ieguldītajam laikam un finansiālajiem resursiem, bet arī vēlas saņemt papildu labumu - peļņu. Tātad konstatējama saimnieciskās darbības pazīme - atlīdzība.

Izvērtējot lietas materiālus, secināms, ka lietā ir iegūti pierādījumi, lai audita pārskata 1.pielikumā norādīto automobiļu tirdzniecības darījumus klasificētu kā pieteicēja saimniecisko darbību, proti, minētie automobiļi ir reģistrēti uz pieteicēja vārda, samaksa par tiem saņemta pieteicēja personīgajā norēķinu kontā vai arī pircēji snieguši paskaidrojumus, ka samaksu veikuši skaidrā naudā, kā arī automobiļu iegādei izlietots laiks un finansiālie resursi (veikti remontdarbi automobiļu vērtības palielināšanai un to iegādei izmantoti līzinga kompānijas SIA „Unicredit Leasing" pakalpojumi). Tāpat uz pieteicēja vārda reģistrēto transportlīdzekļu skaits (15) neliecina par to izmantošanu tikai personīgām vajadzībām.

Tādējādi VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti secināja, ka pieteicējs, pārdodot automobiļus, ir veicis nereģistrētu saimniecisko darbību un atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 2. un 6.punkta un 2.panta otrās daļas 1.punkta nosacījumiem veiktie darījumi ir apliekami ar PVN.

[1.3] Tā kā pieteicējs veicis ar PVN apliekamus darījumus, bet nav reģistrējies kā nodokļu maksātājs, nav veicis grāmatvedības uzskaiti, kā arī pārbaudes laikā nav pieejami grāmatvedības uzskaites dokumenti, tad VID Nodokļu kontroles pārvaldei bija tiesības pieteicēja ar PVN apliekamo darījumu un nodokļa apmēru noteikt saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 3., 8. un 9. punktu, septītās daļas 2.punktu un astoto daļu, izmantojot pieteicēja darījumu partneru (automobiļu pircēju) sniegtos paskaidrojumus, kā arī CSDD informāciju.

Ņemot vērā minēto, VID Nodokļu kontroles pārvalde pieteicēja apliekamo darījumu vērtības noteikšanai pamatoti izmantoja no automobiļu pircējiem (/Z.Č./, /A.S./, /V.P./ un /Ē.L.G./) iegūtajos paskaidrojumos norādīto informāciju par automobiļu *(BMW 525d* ar v/n /reģistrācijas numurs/, *AUDI A6 ALLROAD* ar v/n /reģistrācijas numurs 1/, *AUDI A6 ALLROAD* ar v/n /reģistrācijas numurs 2/ un *BMW 530d* ar v/n /reģistrācijas numurs 3/) iegādes cenām, kā arī SIA „Unicredit Leasing" sniegto informāciju.

Saskaņā ar SIA „Unicredit Leasing" iesniegtajiem dokumentiem (iepirkuma aktiem un līzinga līgumiem) fiziskās personas (/D.V./, /A.B.K./ un /J.S./), izmantojot līzinga kompānijas pakalpojumus, no pieteicēja iegādājās automobiļus *(BMW 730D* ar v/n /reģistrācijas numurs 4/, *BMW535* ar v/n /reģistrācijas numurs 5/ un *BMW 730d* ar v/n /reģistrācijas numurs 6/).

Pārbaudot pieteicēja norēķinu kontu izrakstus, VID Nodokļu kontroles pārvalde secināja, ka pieteicējs AS „Swedbank" norēķinu kontā /konta numurs/ saņēmis naudas līdzekļu pārskaitījumus par automobiļu pārdošanu (2012.gada 25.maijā 15600 *euro*/10 963,74 latu no SIA „Lemminkainen Latvija" par *BMW* 530 ar v/n /reģistrācijas numurs 7/ un 14.jūnijā 10 000 latu no SIA „Lombards24.LV" par *BMW* 535 ar v/n /reģistrācijas numurs 8/), kā arī 2013.gada 5.martā AS „SEB banka" norēķinu kontā no *UAB Universalios Valdymo sistemos* saņemti 14 500 *euro*/10 190,66 latu par automobiļa *BMW* 530xd ar v/n /reģistrācijas numurs 9/ pārdošanu.

[1.4] Pamatojoties uz VID Nodokļu kontroles pārvaldes rīcībā esošo informāciju, pieteicēja ar PVN apliekamo darījumu apjoms 2012.gada 10.janvārī sasniedza 35 140,95 latu un pieteicējam saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta $5.^3$ un $5.^4$daļu līdz 2012.gada 15.februārim bija jāreģistrējas VID ar PVN apliekamo personu reģistrā un pēc minētā datuma veiktie darījumi jāapliek ar PVN.

Tādējādi VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti konstatēja, ka pieteicējs, pārdodot transportlīdzekļus, ir veicis ar PVN apliekamus darījumus, bet nav savlaicīgi reģistrējies VID ar PVN apliekamo personu reģistrā, kā to nosaka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta $5.^3$ un $5.^4$daļa, kā arī nav aprēķinājis un nomaksājis budžetā PVN par minētajiem apliekamajiem darījumiem.

[1.5] VID Nodokļu pārvaldes Zemgales nodokļu administrēšanas daļas Tukuma klientu apkalpošanas centrs 2011.gada 16.novembrī pieteicējam nosūtīja vēstuli Nr.8.20.6.2-5/9704 par saimnieciskās darbības reģistrēšanu, kurā pieteicējam lūgts 30 dienu laikā no vēstules saņemšanas brīža reģistrēties VID kā saimnieciskās darbības veicējam, kā arī sniegt paskaidrojumu par reģistrēto transportlīdzekļu izmantošanu. 2011.gada 22.decembrī VID saņemts pieteicēja paskaidrojums, kurā norādīts, ka visas mašīnas, kuras reģistrētas uz viņa vārda, tika izmantotas privātam vajadzībām un saimnieciskā darbība netika veikta.

VID 2013.gada 9.septembrī pieteicējam nosūtīja vēstuli Nr.8.60-2/108068 par reģistrēšanos un ienākumu deklarēšanu, kurā pieteicējam lūdza līdz 2013.gada 15.novembrim reģistrēties kā saimnieciskās darbības veicējam vai sniegt pamatotu paskaidrojumu par veikto tirdzniecību. 2013.gada 31.oktobrī VID saņemts pieteicēja paskaidrojums, kurā norādīts, ka visas mašīnas tika iegādātas savām vajadzībām, peļņa netika gūta un saimnieciskā darbība netika veikta.

Ņemot vērā minēto, VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteica PVN 12 343,24 latu/17 562,85 *euro*, kā arī saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu un 34.panta pirmo daļu aprēķināja nokavējuma naudu 2845,15 latu/4048,28 *euro* un soda naudu 12 343,24 latu/17 562,85 *euro*.

[2] Nepiekrītot Lēmumam, pieteicējs to pārsūdzēja Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] Pieteicējs konkrētās lietas ietvaros ir vairākkārt norādījis, ka nav veicis saimniecisko darbību kā privātpersona. Ar saimniecisko darbību nodarbojās pieteicējam piederošais SIA „Automotiv". Savukārt Lēmumā minētās 11 automašīnas tika iegādātas pietiecēja personīgām vajadzībām. Tika iegādāti auto par zemu cenu, lai samazinātu auto iegādes izmaksas. Pēc iegādes automašīnas tika arī labotas,

izmantojot savus līdzekļus, darbu un brīvo laiku, ja bija nepieciešams novērst defektus, kas traucē automašīnu lietošanai. Tā kā, lietojot automašīnu Latvijā, tās vērtība krītas strauji, pieteicējs centās lietot automašīnu ne ilgāk par pusgadu, lai tā vietā iegādātos citu automašīnu. Tas izskaidro apstākli, kādēļ trīs gadu laikā tika iegādāti un pārdoti 11 automobiļi.

[2.2] Attaisnojuma dokumenti par remontdarbu veikšanu nav pilnā apjomā saglabāti, jo remontdarbi tika veikti privātām vajadzībām un paša spēkiem. Tā kā automašīnas tika pirktas un lietotas privātām vajadzībām, grāmatvedība netika vesta un apliecinoši dokumenti arī par pārdošanas darījumiem netika pilnā apjomā saglabāti.

[2.3] Lēmumā konstatēts pieteicēja nolūks automašīnu pārdošanas darījumu rezultātā gūt peļņu. Šāds secinājums ir pretrunā ar apstākli, ka konkrētās lietas ietvaros nav aprēķināti papildus iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumi, lai arī 2014.gada 27.marta VID vēstulē Nr.23.11/27161 „Par /E.B./ nodokļa audita veikšanu" norādīts, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas pārkāpumu konstatēšanas gadījumā /E.B./ PVN audits tiks paplašināts un tiks pārbaudīts arī iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Taču, tā kā papildus iedzīvotāju ienākuma nodoklis aprēķināts netika, audita rezultātā neapstiprinājās, ka pietiecējs būtu guvis jebkādu materiālu labumu no automašīnu iegādes-pārdošanas darījumiem, kas bija jāapliek ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tieši otrādi - no audita materiāliem (pieteicēja konta izdrukām) redzams, ka pieteicēja rīcībā nebija apgrozāmo līdzekļu, bet gan tika piesaistīti kredītlīdzekļi, lai varētu iegādāties automašīnas savai personiskajai lietošanai. Automašīnas netika pārdotas ar peļņu, bet gan, lai iegūtu līdzekļus aizdevuma (līzinga) atgriešanai un procentu maksājumiem. Pieteicējs uzskata, ka persona, bez apgrozījuma veicot darījumus, kuri sistemātiski vismaz trīs gadu garumā nav radījuši nekādu apliekamu ienākumu vai pelņu, *a priori* nevarēja būt veikusi saimniecisko darbību. Minētie apstākļi pierāda, ka pieteicējam nebija nolūks no lietā apskatāmajiem darījumiem gūt ienākumu, bet gan iegūt transportlīdzekļus privātai lietošanai.

[2.4] Lēmums pēc sava satura ir pretrunā ar tiesību normām, iestāde nav pareizi piemērojusi tiesību normas, procesā ir pārkāptas Administratīvā procesa likuma (turpmāk - APL) normas, līdz ar to Lēmums ir prettiesisks un papildus noteiktie PVN, uzņēmumu ienākuma nodokļa, soda naudas un nokavējuma naudas maksājumi ir aprēķināti nepamatoti un ir atceļami.

[3] Rakstveida paskaidrojumā par pieteikumu VID atzīst to par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz Lēmumā konstatēto un papildus norādot, ka apstāklis, ka pieteicējs nepiekrīt VID lietas faktisko apstākļu juridiskajam vērtējumam un secinājumiem, nenozīmē, ka VID Lēmums nav pamatots un ir prettiesisks.

Konkrētajā gadījumā nav svarīgi, vai automašīnu pārdošanas rezultātā ir gūta peļņa. No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim) 1.panta 6.punkta izriet, ka saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska darbība par atlīdzību. Saskaņā ar Komerclikuma 1.panta trešo daļu jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību ir uzskatāma par saimniecisko darbību. Interpretējot sistemātiskuma kritēriju, ir jāņem vērā trīs aspekti: atkārtotība, laika kritērijs un nolūks.

Saimnieciskās darbības pamatā ir gūt materiālu labumu, taču materiālā labuma gūšana ir arī atkarīga no tā, cik saprātīgi un atbildīgi saimnieciskās darbības veicējs veic saimniecisko darbību kā tādu, cik ekonomiski pamatoti ir saimnieciskās darbības veicēja darījumi. Konkrētajā gadījumā pieteicējs veicis automašīnu iepirkšanu - pārdošanu, tātad, pārdodot automašīnu, viņš tik un tā ir guvis atlīdzību. Tas, vai darījuma rezultātā ieguldītie līdzekļi (automašīnas pirkuma summa un remonts) ir mazāki kā saņemtās atlīdzības apmērs, kā rezultātā veidojas atlikums jeb peļņa, ir atkarīgs tikai no paša pieteicēja. Būtiskākais ir tas, ka pieteicējs ir saņēmis atlīdzību un viņa pamatmērķis, veicot saimniecisko darbību (ņemot vērā

VID lēmumā konstatētās saimnieciskās darbības pazīmes), ir bijis gūt peļņu, lai arī, kā pieteicējs norāda, peļņu nav izdevies gūt. VID ieskatā, pieteicēja faktiskās darbības ir atzīstamas par tādām, kas vērstas uz peļņas gūšanu, jo pieteicējs iegādājas automašīnas, tās remontēja un novērsa defektus u.tml., turklāt, darot to sistemātiski. Peļņas neesamība nevar ietekmēt VID secinājumus pēc būtības.

Pieteicējs pieteikumā norādījis, ka Lēmums ir pretējs tiesību normām un ir pārkāptas APL tiesību normas, taču konkrēti, kuras tiesību normas VID ir pārkāpis, pieteicējs nav norādījis. Līdz ar to pieteicēja minētā iebilde nav pamatota.

[4] Tiesas sēdēs pieteicēja pārstāvis prasījumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā minēto un papildus norādot, ka no VID puses ir neloģiski atzīt visas uz pieteicēja vārda reģistrētas automašīnas par saimnieciskās darbības pamatlīdzekļiem. No lietas materiāliem izriet, ka automašīnu pārdošanas cena bija zemāka par iegādes cenu. Automašīnas tika iegādās līzingā, kas vēl vairāk palielināja zaudējumus. Nekāda peļņa netika iegūta.

VID pārstāvis prasījumu neatzina, papildus Lēmumā un rakstveida paskaidrojumos minētajam paskaidrojot, ka pieteicējs nav sniedzis VID informāciju par transportlīdzekļu lietošanas mērķiem. VID uzskata, ka 15 transportlīdzekļi netika lietoti personīgajām vajadzībām. Nodokļu maksātājs nav sadarbojies ar nodokļu administrāciju. Šādā gadījumā nodokļu administrācija var noteikt nodokļu objektu pēc tās rīcībā esošās informācijas, izmantojot gan savus, gan citus saimniecisko darbību raksturojošus datus. Nodokļu administrācijai netiešo aprēķinu ceļa iegūtie rezultāti nebūs tik precīzi kā tad, ja pats nodokļu maksātājs rūpīgi vestu grāmatvedību un izpildītu sadarbības pienākumu.

Motīvu daļa

[5] Tiesa, izvērtējot lietas materiālus un noklausoties lietas dalībnieku paskaidrojumus, atzīst, ka pieteikums nepamatots un noraidāms.

[6] Izskatāmajā lietā ar pārsūdzēto Lēmumu pieteicējam papildus nomaksai valsts budžetā aprēķināts PVN 17562,85 *euro*, nokavējuma nauda 4048,28 *euro* un soda nauda 17 562,85 *euro* apmērā, pamatojoties uz secinājumu, ka pieteicējs auditējamajā periodā veicis nereģistrētu saimniecisko darbību - transportlīdzekļu tirdzniecību un guvis ienākumus, kas saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 2. un 6.punkta, 3.panta $5.^3$ un $5.^4$ daļas prasībām ir apliekami ar PVN. Tā kā pieteicējs nebija reģistrējies VID ar PVN apliekamo personu reģistrā, kā arī nebija aprēķinājis un veicis PVN samaksu budžetā, tad VID noteica pieteicējam PVN papildu maksājumus budžetā.

Savukārt pieteicējs 2011. un 2012.gada ienākumu deklarācijās deklarējis ienākumus no automobiļu pārdošanas, norādot tos kā neapliekamus *(saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju).*

[7] Lietā nav strīda, ka auditējamajā periodā pieteicēja īpašumā reģistrēti 15 vieglie automobiļi, kā arī 46 transportlīdzekļiem pieteicējs reģistrēts kā turētājs.

Nepastāv arī strīds, ka pieteicējs auditējamajā periodā atsavinājis 11 automobiļus (2011.gadā - 3, 2012.gadā - 4 un 2013.gadā - 4), un nav strīda, ka pieteicējs VID nav reģistrējis saimniecisko darbību un nav reģistrējies VID ar PVN apliekamo personu reģistrā.

Ņemot vērā, ka minētie transportlīdzekļi tika pārreģistrēti uz citām personām, kopsakarā ar lietā esošo personu paskaidrojumiem un iesniegumiem CSDD par transportlīdzekļu iegādi un reģistrāciju, secināms, ka iepriekšminētie transporta līdzekļi tika realizēti Latvijas Republikā.

Lietā pastāv strīds, vai pieteicējs ir veicis ar PVN apliekamus darījumus *(saimniecisko darbību)* un attiecīgi, vai pieteicējam bija pienākums reģistrēties VID kā ar PVN apliekamai personai.

[8] Tiesa atzīst, ka, ņemot vērā: 1) trīs gadu laikā (auditējamā periodā – 2011.gada 1.janvāra līdz 2013.gada 31.decembrim) realizēto transporta līdzekļu skaitu (vienpadsmit); 2) faktu, ka transporta līdzekļi sākotnēji tika reģistrēti uz pieteicēja vārda, bet pēc tam pārreģistrēti uz citu personu vārda; 3) pieteicēja darbības ilgstošo un sistemātisko raksturu, secināms, ka pieteicējs periodā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2013.gada 31.decembrim veicis saimniecisko darbību Komerclikuma un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē.

Arī Augstākā tiesa iepriekš, izskatot līdzīgas lietas, ir atzinusi, ka ievesto un realizēto automašīnu daudzums, kā arī personas darbību ilgstošais un sistemātiskais raksturs, ir būtisks apstāklis, kas liecina par saimnieciskās darbības norisi (sniedzot vērtējumu tiesas konstatētajiem lietas apstākļiem, pareizi juridiski novērtējot nodokļu regulējošās tiesību normas) *(sk., piemēram, Augstākās tiesas 2008.gada 4.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-95/2008 7.punktu)*.

Minētie apsvērumi izriet no Komerclikuma 1.panta trešajā daļā noteiktā, proti, saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību.

Tiesību teorijā norādīts, ka saimniecisko darbību raksturo trīs kumulatīvas pazīmes: 1) patstāvība, 2) sistemātiskums, 3) atlīdzība.

„Patstāvīgs" ir tāds, kas ir neatkarīgs un darbojas patstāvīgi, neatkarīgi no ārējās vides un apstākļiem, no saimnieciskās darbības tiek izslēgta tāda darbība par atlīdzību, kas veikta kā darba pienākumu pildīšana, atrodoties darba tiesiskajās attiecībās, kā arī darbība, kas veikta, pārstāvot kādu citu personu (likumiskā vai līgumiskā pārstāvība). Pēc būtības pazīme „patstāvīgs" raksturo nevis pašu darbību, bet gan tā ir attiecināma uz darītāju jeb subjektu, kuram ir jāpiemīt noteiktai tiesiskai, administratīvai un saimnieciskai patstāvībai.

Jēdziens „sistemātiskums" nozīmē vienveidīgas darbības atkārtotību noteiktā laika periodā. Parasti jau otrreiz veikta darbība dod pamatu darbības kvalificēšanai par sistemātisku. Taču ir jāņem vērā tas, vai ir bijis nolūks veikt sistemātisku darbību vai arī šai darbībai bija tikai gadījuma raksturs, kura pamatā ir nejaušība vai apstākļu sakritība. Noteiktos gadījumos kvalifikācijai var palīdzēt papildu kritēriji – cik ilgā laika posmā šīs darbības ir veiktas un kāds ir bijis nolūks (piemēram, vai lietas iegādātas pašpatēriņam vai – lai tās pārdotu tālāk).

Trešā pazīme – „atlīdzība" ir samaksa par padarīto darbu vai sniegto pakalpojumu.

Pastāv jēdzieniska atšķirība starp terminiem komercdarbība, uzņēmējdarbība un saimnieciskā darbība; tie nav sinonīmi. Tomēr pēc būtības saimnieciskā darbība savā praktiskajā izpausmē ir tāda pati kā komercdarbība. Atšķiras tikai šīs darbības veicēji jeb subjekti – komercdarbību saskaņā ar Komerclikumu veic komersants. Saimniecisko darbību var veikt jebkura persona (*sk. I.Spūle. Biedrības tiesību ierobežojumi veikt saimniecisko darbību/Jurista vārds, 27.09.2005 36 (391)*).

Kā izriet no lietas materiāliem, tad pieteicējs auditējamajā periodā patstāvīgi veica nepieciešamās darbības, proti, iegādājās transporta līdzekļus, veica nepieciešamos maksājumus transporta līdzekļu iegādei un veica sākotnējo transportlīdzekļu reģistrāciju uz sava vārda Latvijas Republikā, kā arī nepieciešamības gadījumā veica automobiļiem remontdarbus. Līdz ar to tiesai nerodas šaubas, ka pieteicēja darbības vērtējamas kā pastāvīgas.

Pieteicējs auditējamajā periodā (2011./2013.gads) reģistrēts kā turētājs 46 transportlīdzekļiem, kā arī veica 11 transportlīdzekļu tirdzniecības darījumus.

Tiesa uzskata, ka minētais norāda uz sistemātisku pieteicēja darbību, jo kalendārā gada ietvaros

tika iegādāti un pārdoti vairāki transportlīdzekļi (2011.gadā - 3, 2012.gadā -4 un 2013.gadā - 4).

Tiesas ieskatā, nav būtiskas nozīmes, kādu apsvērumu vadīts *(saskaņā ar pieteicēja paskaidroto transportlīdzekļiem strauji krītas pārdošanas vērtība)* pieteicējs atsavinājis ievērojamu skaitu transportlīdzekļu salīdzinoši īsā laika periodā. Kopējais tirdzniecības darījumu skaits *(saskaņā ar auditā konstatēto – vienpadsmit automašīnas laika periodā no 2011.gada līdz 2013.gadam, kā arī papildus pieteicējs minētajā laika periodā reģistrēts kā turētājs 46 transportlīdzekļiem, sk. lietas 57.lapu)* neliecina par darbībām, kas būtu attiecināmas uz savu vajadzību nodrošināšanu, bet gan par sistemātisku saimniecisku darbību.

Tiesa noraida kā nepamatotu pieteicēja argumentu, ka pieteicēja darbība nebija vērtējama kā saimnieciskā darbība, jo pieteicējs peļņu pamatā nav guvis.

Tiesa kritiski vērtē minēto pieteicēja paskaidrojumu, pamatojoties uz sekojošiem argumentiem.

Pieteicējs norāda, ka tika iegādāti auto par zemu cenu, lai samazinātu auto iegādes izmaksas. Pēc iegādes automašīnas tika arī labotas, izmantojot savus līdzekļus, darbu un brīvo laiku, ja bija nepieciešams novērst defektus, kas traucē automašīnu lietošanai. Tā kā, lietojot automašīnu Latvijā, tās vērtība krītas strauji, pieteicējs centās lietot automašīnu ne ilgāk par pusgadu, lai tā vietā iegādātos citu automašīnu. Tas izskaidro apstākli, kādēļ trīs gadu laikā tika iegādāti un pārdoti 11 automobiļi.

Tiesa uzskata, ka minētā argumentācija ir pretrunīga un neloģiska. Ja persona tērē savu laiku, kā arī iegulda finansiālos līdzekļus automašīnā, tad attiecīgi paaugstinās tās vērtība, kuru var atgūt tikai, pārdodot minēto transportlīdzekli pēc iespējas īsākā laika periodā *(uz ko pamatoti norāda pieteicējs).* Līdz ar to loģiski ir secināms, ka minētā darbība *(īsā laika periodā pārdot transportlīdzekli)* tiek veikta, lai gūtu atlīdzinājumu *(tajā skaitā par savu ieguldīto darbu transportlīdzekļa remontā).* Attiecīgi konstatējams, ka, veicot transportlīdzekļu pirkšanu/pārdošanu, tika veikta darbība par atlīdzību.

Tāpat tiesa norāda, ka saimnieciskās darbībās obligātā pazīme nav peļņas ieguvums visos gadījumos, bet gan jau iepriekšminēto pazīmju kopums. Tāpat vispārzināms ir apstāklis, ka, veicot saimniecisko darbību, ne vienmēr tiek gūta peļņa, bet pastāv iespēja arī ciest zaudējumus.

[9] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta 5^3 daļu fiziskās vai juridiskās personas un šādu personu ar līgumu vai norunu saistītas grupas vai to pārstāvji var nereģistrēties Valsts ieņēmumu dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā un nemaksāt nodokli valsts budžetā, ja to veikto ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā nav pārsniegusi 35 000 latu. Savukārt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta 5^4 daļa paredz, ka fiziskās vai juridiskās personas un šādu personu ar līgumu vai norunu saistītas grupas vai to pārstāvji līdz tam taksācijas periodam sekojošā mēneša 15.datumam, kad ir pārsniegts šā likuma 3.panta $5.^3$ daļā noteiktais slieksnis — 35 000 latu, iesniedz Valsts ieņēmumu dienestam iesniegumu reģistrācijai Valsts ieņēmumu dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

Pamatojoties uz VID Nodokļu kontroles pārvaldes rīcībā esošo informāciju *(par darījumu apmēru lietā nav strīda),* pieteicēja ar PVN apliekamo darījumu apjoms 2012.gada 10.janvārī sasniedza 35 140,95 latu. Līdz ar to VID pamatoti secināja, ka līdz 2012.gada 15.februārim bija jāreģistrējas VID ar PVN apliekamo personu reģistrā un pēc minētā datuma veiktie darījumi jāapliek ar PVN.

Tā kā pieteicējam līdz 2012.gada 15.februārim bija jāreģistrējas kā PVN apliekamai personai, ko viņš neizdarīja, attiecībā uz pieteicēju piemērojams likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktais, ka ar PVN apliek visu ar nodokli apliekamo darījumu vērtību, ja

attiecīgos darījumus iekšzemē veikusi ar PVN apliekamā persona. Saskaņā ar minētā likuma 3.panta pirmās daļas 1.punktu fiziskās personas reģistrējamas kā ar PVN apliekams personas.

Ņemot vērā minēto, VID pamatoti secinājis, ka ar PVN apliekami pieteicēja darījumi no 2012.gada 15.februāraa.

[10] Pieteicējs norāda, ka visi transportlīdzekļi tika iegādāti personiskām vajadzībām *(sk. pieteikumu, lietas 3.-5.lapa)*, nevis ar nodomu gūt peļņu, jo pieteicējam netika papildus aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

Kā izriet no Ceļu satiksmes likuma 1.panta 24.punkta, 4.panta piektās daļas un 10.panta otrās daļas, par transportlīdzekļa īpašnieku atzīstama persona, uz kuras vārda transportlīdzeklis reģistrēts transportlīdzekļu reģistrā.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktā noteikts, ka ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas.

Tiesas ieskatā, uz pieteicēja veiktajiem transportlīdzekļu pārdošanu gadījumiem nav tiesiska pamata piemērot iepriekš minēto tiesību normu, jo minēto transportlīdzekļu tirdzniecība nav uzskatāma par sava īpašuma pārdošanu norādītās tiesību normas izpratnē.

Augstākā tiesa savā judikatūrā norādījusi, ka minētajā tiesību normā ietvertie vārdi „savs īpašums" interpretējami kā īpašums, ko persona iegādājusies lietošanai savām personiskajām vajadzībām. Tādējādi, ja īpašums acīmredzot ir iegādāts nevis personiskajai lietošanai, bet gan realizēšanai citām personām, šāda īpašuma pārdošanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē nevar uzskatīt par sava īpašuma pārdošanu. Tas ir īpašums, kas iegādāts un pārdots saimnieciskās darbības ietvaros. Pretējā gadījumā par sava īpašuma pārdošanu varētu uzskatīt jebkuru tirdzniecību, kuras ietvaros īpašnieks tirgotos ar preci, kas iegādāta par saviem līdzekļiem. Šāda interpretācija būtu pretēja likuma jēgai un mērķim un tālab nav izmantojama *(sk. Augstākās tiesas spriedumus lietās SKA-383/2005 un SKA-217/2005)*.

Secināms, ka pārdoto transportlīdzekļu ievērojamais skaits *(kopumā realizēti 11 transportlīdzekli),* kā arī pieteicēja darbības ilgstošais un sistemātiskais raksturs liecina par to, ka pieteicējs auditējamā periodā ir veicis saimniecisko darbību likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 6.punkta izpratnē. Pieteicēja iepriekšminētajam norādītajam apstāklim par iedzīvotāju ienākuma nodokli nav būtiskas nozīmes, jo lietā netiek vērtēti apstākļi, kāpēc pieteicējam netika papildus aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, tiesa atzīst par pamatotu VID secinājumu, ka pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību, konkrētajā gadījumā - īpašuma tiesību uz lietu maiņu, kas likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 2. punkta izpratnē ir preču piegāde.

[11] Tiesas sēdēs pieteicēja pārstāvis norādījis, ka no VID puses ir neloģiski atzīt visas uz pieteicēja vārda reģistrētas automašīnas par saimnieciskās darbības pamatlīdzekļiem, ņemot vērā, ka automašīnu pārdošanas cena bija zemāka par iegādes cenu, kā arī, ka VID nav noskaidrojis informāciju par transportlīdzekļu lietošanas mērķiem.

VID pārstāvis prasījumu neatzina, papildus Lēmumā un rakstveida paskaidrojumos minētajam paskaidrojot, ka pieteicējs nav sniedzis VID informāciju par transportlīdzekļu lietošanas mērķiem.

Tiesa norāda uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, kurā noteikts, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

Tiesa uzskata, ka pieteicējam kā transporta līdzekļu īpašniekam un atsavinātājam vislabāk ir zināmi atsavināšanas darījumu apstākļi un summa, par kādu katrs konkrētais transportlīdzeklis tika atsavināts *(pārdots),* kā arī visu izdevumu *(tajā skaitā remonta)* veidi un vērtības. Tiesa no lietas materiāliem nekonstatē, ka pieteicējs būtu VID sniedzis šāda rakstura ziņas vai arī papildus iesniedzis pierādījumus, kas apstiprinātu, ka transportlīdzekļi tika izmantoti personiskām vajadzībām. Līdz ar to VID pamatoti ir veicis aprēķinu, pamatojoties uz tā rīcībā esošo informāciju, saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 3., 8. un 9. punktu, septītās daļas 2.punktu un astoto daļu, izmantojot pieteicēja darījumu partneru (automobiļu pircēju) sniegtos paskaidrojumus, kā arī CSDD informāciju *(sk. sprieduma 1.3.punktu).*

Minēto tiesas secinājumu pamatotību apstiprina pieteicēja sniegtā informācija pieteikumā, ka attaisnojuma dokumenti par remontdarbu veikšanu nav pilnā apjomā saglabāti, jo remontdarbi tika veikti privātām vajadzībām un paša spēkiem. Tā kā automašīnas tika pirktas un lietotas privātām vajadzībām, grāmatvedība netika vesta un apliecinoši dokumenti arī par pārdošanas darījumiem netika pilnā apjomā saglabāti. Tāpat arī uz lietas izskatīšanas brīdi tiesas sēdē papildus pierādījumi netika sniegti, kā arī netika norādīts, ka VID veikto uzrēķinu apmērs būtu nepamatots vai matemātiski neprecīzs.

Ņemot vērā to, ka tiesa atzina par pareizu VID konstatēto, ka pieteicējs ir veicis ar nodokli apliekamus darījumus un nav likumā noteiktajā termiņā *(līdz 2012.gada 15.februārim)* reģistrējies VID kā ar nodokli apliekamā persona, secināms, ka VID pamatoti pieteicējam aprēķināja budžetā maksājamo PVN 17563,85 euro apmērā par veiktajiem darījumiem no 2012.gada 15.februāra līdz 2013.gada decembrim *(PVN aprēķina apmēra sadalījums sākotnējā lēmumā, sk. lietas 69.lapu).*

[12] Pieteicējam uzlikts pienākums papildus samaksāt valsts budžetā soda naudu 17562,85 *euro (100% apmērā no nesamaksātā PVN),* kā arī nokavējuma naudu 4048,28 *euro* apmērā. Tiesa, pārbaudot lietas materiālus, secina, ka atbilstoši Lēmumā ietvertajām tiesību normām attiecībā un atbildību par nodokļu pārkāpumiem un nokavējuma naudas aprēķināšanu pieteicējam soda nauda un nokavējuma nauda ir aprēķināta pareizi, un tās apmērs ir samērīgs un atbilstošs pieteicēja izdarītajam pārkāpumam. Tāpat konstatējams, ka ne apstrīdēšanas iesniegumā, ne pieteikumā tiesai pieteicējs nav norādījis uz iepriekšminēto papildus aprēķinātā nodokļa, soda naudas vai nokavējuma naudas *apmēra* nepamatotību vai matemātisko neprecizitāti.

Līdz ar to secināms, ka Lēmums daļā par papildu nomaksai valsts budžetā noteikto soda un nokavējuma naudu ir tiesisks un pamatots.

[13] Atbilstoši administratīvo tiesu judikatūrai, kas veidojusies, ievērojot arī Eiropas Cilvēktiesību tiesas praksi, tiesai ir pienākums argumentēt spriedumus, bet tas nav saprotams kā prasība detalizēti atbildēt uz jebkuru argumentu. Tiesnešiem ir jāuzklausa argumenti, bet viņiem nav pienākums detalizēti atrunāt jebkuru iesniegumu vai skaidri atbildēt uz jebkuru paskaidrojumu. Tiesai ir atļauts izvērtēt argumentus, kurus tā uzskata par nozīmīgiem no tiesību viedokļa. Tikai tad, ja tiesa nav analizējusi kādu būtisku vai izšķirošu argumentu, ir konstatējams pārkāpums. Tas, cik daudz spriedums ir jāargumentē, atkarīgs no lietas apstākļiem *(sk. Augstākās tiesas 2006.gada 12.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-280/2006 8.punktu)*.

Ņemot vērā minēto, tiesa, pamatojoties uz procesuālās ekonomijas principu, neanalizē pārējos lietas materiālos ietveros apsvērumus, jo tie nevar ietekmēt tiesas nolēmumu pēc būtības.

[14] Pastāvot iepriekš konstatētajiem apstākļiem, tiesa atzīst, ka Lēmums, ar kuru pieteicējam

papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 17562,85 *euro*, nokavējuma nauda 4048,28 *euro* un soda nauda 17 562,85 *euro* apmērā, ir tiesisks un tā atcelšanai nav pamata.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

Noraidīt /E.B./ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014.gada 10.oktobra lēmuma Nr.22.10/L-28133 atcelšanu.

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

Tiesnesis A.Vīksne