Lietas Nr. A420652011
Lietas arhīva Nr. AA43-0996-14/16

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2014.gada 22.oktobrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja L.Konošonoka,
tiesneses I.Amona un S.Gintere

ar tulci O.Logačovu,

piedaloties pieteicējam /pers. C/ un pieteicēja pārstāvim zvērinātam advokātam /pers. E/, kā arī atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. D/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 13.septembra lēmuma Nr.22.4.7/62372 atcelšanu, sakarā ar /pers. C/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 7.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicēja /pers. C/ iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2008. un 2009.gadu.

Audita rezultātā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 1304,64 lati, nokavējuma nauda 359,08 lati un soda nauda 923,48 lati.

[2] Izskatījis pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumu, Valsts ieņēmumu dienests ar 2011.gada 13.septembra lēmumu Nr.22.4.7/62372 (turpmāk – Lēmums) atstāja negrozītu zemākas iestādes veikto nodokļu aprēķinu.

Lēmumā norādīts, ka pieteicējs 2008. un 2009.gadā veica 15 kokmateriālu pārdošanas darījumus, kas vērtējami kā saimnieciskā darbība. Attiecīgi ienākums ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Tāpat Lēmumā konstatēts, ka ienākumi, kurus pieteicējs guva no fiziskām personām /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/, ir apliekami ar nodokli.

[3] /pers. C/ iesniedza pieteikumu tiesā, lūdzot Lēmumu atcelt.

Pieteikums pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[3.1] Īpašums, uz kura veikta meža izstrāde, iegādāts 2003.gadā. Attiecīgi ienākums

no koku ciršanas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „b" apakšpunktu nav apliekams ar nodokli. Dienests nepareizi interpretējis saimnieciskās darbības jēdzienu.

[3.2] Pieteicējs ir iesniedzis aizdevuma līgumus, kas pierāda, ka fiziskās personas pieteicējam ir izsniegušas aizdevumus.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 7.marta spriedumu pieteikums noraidīts.

Spriedums motivēts šādi.

[4.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta otrā daļa noteic, ka nodokļa maksātāja apliekamais ienākums ir viņa gada (mēneša) ienākums, izņemot šā likuma 9.pantā minētos neapliekamos ienākumus. Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „b" apakšpunkts (*likuma redakcijā, kas bija spēkā no 2007.gada 12.jūnija līdz 2009.gada 31.decembrim*) noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli aplikti ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas, izņemot ienākumu no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas, ja mežs ir bijis šīs personas īpašumā mazāk par 36 mēnešiem.

Tātad vispārīgi nodokļa maksātāja gada ienākums ir apliekams ar nodokli, tomēr likumdevēja noteiktajos izņēmuma gadījumos (tostarp gadījumā, ja tiek atsavināts savs īpašums – augošs mežs un tajā iegūtie kokmateriāli, kas personas īpašumā bijis ilgāk par 36 mēnešiem) nodoklis nav jāmaksā.

Konkrētajā gadījumā tiesai ir jānoskaidro, vai laikā no 2008.gada 27.februāra līdz 2009.gada 20.janvārim pieteicēja veiktie 15 kokmateriālu atsavināšanas darījumi ir atzīstami par „sava īpašuma" (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta izpratnē) atsavināšanu.

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

Atbilstoši Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk – noteikumi Nr.793) 54.punktam (*redakcijā, kas bija spēkā auditējamā periodā*), piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktu, sava īpašuma pārdošanas ienākumus nodala no saimnieciskās darbības ienākumiem – ienākumiem no pārdošanai izgatavotu vai iegādātu lietu (ķermenisku vai bezķermenisku) pārdošanas, izvērtējot darījumu ekonomisko būtību un veikto darījumu regularitāti un apjomu.

[4.3] 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 $1.^1$daļā ietverto fiziskās personas saimnieciskās darbības definējumu, nav atzīstami ienākumi no darbības, kas vērsta uz tirdzniecību, proti, ienākumi no tirdzniecības (*sk. Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmuma lietā Nr.2011-15-01 9.3.apakšpunktu*).

Tātad pieteicēja veiktie kokmateriālu atsavināšanas darījumi būtu atzīstami par „sava īpašuma" atsavināšanu, ja tie nebūtu veikti pieteicēja saimnieciskās darbības ietvaros.

[4.4] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļā 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 secināms, ka personas veiktās darbības ir 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*).

Tādējādi, 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 darbību sistemātiskuma kritērijs izvērtējams, cik ilgā laika posmā šīs darbības veiktas un kāds ir bijis nolūks (piemēram, vai īpašums iegādāts pašpatēriņam, vai arī pārdošanai tālāk). Lai darbību atzītu par sistemātisku, nepieciešams konstatēt vismaz trīs notikušas noteiktas darbības.

[4.5] Darbību atzīšanai par sistemātisku ir jānoskaidro gan darbību skaits, gan arī periods, kurā darbības atkārtojas. Primāri regularitāte un sistemātiskums vērtējams taksācijas gada ietvaros, tikai pēc tam paplašinot vērtējumu arī uz trīs taksācijas periodiem.

Pieteicējs laikā no 2008.gada 27.februāra līdz 2009.gada 20.janvārim veica 15 kokmateriālu atsavināšanas darījumus par atlīdzību. Arī pirms un pēc auditējamā perioda pieteicējs ir veicis kokmateriālu atsavināšanas darījumus (2005., 2007. un 2010.gadā). Šīs darbības acīmredzami vērtējamas kā sistemātiskas. Līdz ar to ir konstatējama pirmā saimnieciskās darbības pazīme.

No lietas faktiskajiem apstākļiem izriet arī otra saimnieciskās darbības pazīme, proti, darījumus pieteicējs veica savā vārdā.

Pieteicējs ir ieguldījis laiku un resursus, lai veiktu kokmateriālu izciršanu, un ir guvis atlīdzību, tādējādi ir konstatējama arī trešā saimnieciskās darbības pazīme – nolūks gūt peļņu. Turklāt pieteicējs audita sākuma sarunā pats norādījis, ka ir veicis saimniecisko darbību.

[4.6] Tā kā pieteicējs nav iesniedzis izdevumu, kas saistīti ar apliekamo ienākumu gūšanu, apliecinošus dokumentus, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti ar kokmateriālu pārdošanu saistītās izmaksas noteica atbilstoši noteikumu Nr.793 101.2.apakšpunktā noteiktajam.

[4.7] Pieteicējs ir saņēmis naudas pārskaitījumus no fiziskām personām:

1) /pers. F/, kurš 2008.gada 8.februārī iemaksājis 240 latus (maksājuma mērķis – aizdevums) un 2008.gada 14.jūnijā iemaksājis 550 *euro* jeb 386,54 latus (maksājuma mērķis – konta papildināšana) (*lietas 115. un 123.lapa*);

2) /pers. G/, kurš 2008.gada 2.aprīlī iemaksājis 150 latus un 2008.gada 6.maijā 150 latus (maksājuma mērķis – iemaksa kontā) (*lietas 123.lapa*);

3) /pers. H/, kurš 2009.gada 22.maijā iemaksājis 350 latus un 2009.gada 21.novembrī 300 latus (maksājuma mērķis – iemaksa kontā) (*lietas 117. un 121.lapa*);

4) /pers. I/, kurš 2009.gada 17.decembrī iemaksājis 2500 latus (maksājuma mērķis – aizdevums) (*lietas 112.lapa*).

Audita laikā paskaidrojumus sniedza /pers. F/, 2011.gada 8.jūnija paskaidrojumos norādot, ka aizdeva pieteicējam 550 *euro* un 240 latus, darījuma būtība ir aizdevums, šo summu pieteicējs ir atdevis pilnā apmērā, darījuma dokumentu nav, jo vienojušies mutiski (*lietas 56.-59.lapa*).

Pēc audita veikšanas Valsts ieņēmumu dienestā tika iesniegti /pers. I/ un /pers. H/ paskaidrojumi, kuros minētās personas norāda, ka naudas summas aizdotas kā bezprocentu īstermiņa aizdevumi bez aizdevuma līgumu vai citu dokumentu noformēšanas, aizdevumi atdoti skaidrā naudā un pilnā apmērā (*lietas 54.-55.lapa*).

Apstrīdēšanas iesniegumam pieteicējs ir pievienojis ar /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/ 2008.gada 15.janvārī, 21.martā, 2.maijā, 1.jūnijā, 2009.gada 17.maijā, 15.novembrī un 11.decembrī noslēgtu aizdevuma līgumu apliecinātas kopijas (*lietas 60.-66.lapa*).

Liecinieks /pers. G/ tiesas sēdē liecināja, ka pieteicēju pazīst 15 gadus, iepazinušies sportojot. /pers. G/ ir aizdevis pieteicējam 150 latus vienu vai divas reizes. Par naudas aizdošanu vienojušies telefoniski, aizdevuma līgumu sastādījis pieteicējs, naudu pieteicējs atdevis, pārskaitot uz liecinieka kontu, bet īsti neatceras, nauda atdota skaidrā naudā (*tiesas sēdes protokols, lietas 133.-134.lapa*).

Liecinieks /pers. H/ tiesas sēdē liecināja, ka ar pieteicēju ir seni draugi, vairākkārt ir aizdevis naudu pieteicējam. 2009.gadā pieteicējam bija nepieciešama nauda, pieteicējs nebija sasniedzams Rīgā, atradās Ventspilī, un liecinieks pārskaitīja naudu pieteicējam, aizdevums tika atdots skaidrā naudā. Aizdevuma līgumu parakstīt ierosinājis liecinieks, līgums parakstīts pirms darījuma. Liecinieks teicis pieteicējam, ka sagatavos aizdevuma līgumu, satikušies, parakstījuši līgumu, pēc tam pārskaitīta nauda. Liecinieks nevarēja atbildēt, kādēļ paskaidrojumā Valsts ieņēmumu dienestam norādījis, ka aizdevuma līgums nav slēgts (*tiesas sēdes protokols, lietas 132.-133.lapa*).

Liecinieks /pers. I/ tiesas sēdē liecināja, ka pazīst pieteicēju ilgu laiku, 2008. vai 2009.gadā ir aizdevis pieteicējam naudu 2500 latu apmērā, pārskaitot to uz pieteicēja kontu. Aizdevuma līgums noslēgts pēc pieteicēja iniciatīvas neilgi pēc aizdevuma izsniegšanas. Pieļauj, ka līgums varētu būt sastādīts arī pirms aizdevuma izsniegšanas. Aizdevums tika atdots skaidrā naudā (*tiesas sēdes protokols, lietas 164.-165.lapa*).

[4.8] Izvērtējot minētos pierādījumus, procesa dalībnieku paskaidrojumus, liecinieku /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/ liecības, tiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/ pieteicēja kontā ieskaitītos naudas līdzekļus atzina par ienākumiem, kas apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, jo lietā nav iegūti pierādījumi, ka šie ienākumi ir ar nodokli neapliekami.

/pers. F/, /pers. H/ un /pers. I/ paskaidrojumos norādītā informācija, ka aizdevums izsniegts bez aizdevuma līguma noformēšanas, ir pretrunā iesniegtajiem aizdevuma līgumiem. Arī pieteicējs audita laikā ir sniedzis paskaidrojumu, ka minētās personas pazīst vairākus gadus un viņi var veikt darījumus, norunājot tos mutiski (*lietas 145.-146.lapa*). Pēc audita iesniegtie aizdevuma līgumi nevar būt par pamatu, lai pieteicēja no minētājām personām saņemtos ienākumus atzītu par aizdevumiem. Ir apšaubāma aizdevumu līgumu sastādīšana līgumos norādītajos datumos, jo pieteicējs, /pers. H/, /pers. I/ un /pers. F/ paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam ir norādījuši, ka dokumenti netika noformēti.

Liecinieku liecības vērtējamas kritiski. Liecinieks /pers. H/ nespēja sniegt konkrētas atbildes par naudas līdzekļu aizdošanas apstākļiem, sākotnēji norādot, ka pieteicējam vajadzēja naudu, pieteicējs atradies Ventspilī, nevis Rīgā, tāpēc veicis pārskaitījumu. Vēlāk, atbildot uz jautājumiem, norādīja, ka pirms naudas pārskaitīšanas satikušies,

parakstījuši aizdevuma līgumu un naudu pēc tam pārskaitījis. Visiem aizdevuma līgumiem ir vienāda forma un struktūra, visos līgumos vienādi nepareizi pierakstīti aizdevēju personas kodi, kaut gan no liecinieka /pers. H/ liecībām izriet, ka viņš sagatavojis aizdevuma līgumu un piedāvājis pieteicējam to parakstīt, savukārt no liecinieku /pers. G/ un /pers. I/ liecībām izriet, ka aizdevuma līgumus sagatavojis pieteicējs, viņi tikai parakstījuši. Arī liecinieki /pers. G/ un /pers. I/ sniedza nekonkrētas liecības par naudas aizdošanas un atdošanas apstākļiem.

Šādos apstākļos Valsts ieņēmumu dienests pamatoti no /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/ saņemtās naudas summas uzskatīja par pieteicēja ienākumiem, kas apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, un līdz ar to pamatoti papildu nomaksai budžetā par 2008.gadu aprēķināja iedzīvotāju ienākuma nodokli no pārējiem ienākumiem 297,04 latu apmērā un par 2009.gadu iedzīvotāju ienākuma nodokli no pārējiem ienākumiem 465,29 latu apmērā.

[4.9] Valsts ieņēmumu dienests saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo un trešo daļu, 34.panta otrās daļas 3.punktu pamatoti papildus aprēķināja pieteicējam iedzīvotāju ienākuma nodokli 1304,64 latus, soda naudu 923,48 latus un nokavējuma naudu 359,08 latus.

[5] Pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 7.marta spriedumu.

Apelācijas sūdzībā pieteicējs atsaucas uz pieteikumā norādītajiem argumentiem, papildus norādot šādus argumentus.

[5.1] Mežs tika izstrādāts vienā piegājienā, bet atsavināšana notika vairākās reizēs, ņemot vērā, ka komersantiem bija grūtības uzpirkt visus kokmateriālus vienlaikus. Pieteicējs veica kopšanas cirti, lai saglabātu meža vērtību. Minētais nav saistīts ar peļņas gūšanu. Turklāt kopšanas cirte ir veikta vairāk kā 36 mēnešus pēc nekustamā īpašuma iegādes. Tiesa nepamatoti atsaukusies uz audita sākumsarunas protokolu, pieteicēja norādi par saimnieciskās darbības veikšanu tulkojot ārpus konteksta.

[5.2] Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti iejaucas pieteicēja darījumos ar fiziskām personām. Darījumi ir notikuši, neskaidrības ir tikai par darījumu niansēm, kas ir saprotami, ņemot vērā laiku, kas pagājis kopš darījumu veikšanas. Darījumi nav apstrīdēti, līdz ar to atzīstams, ka saistības ir izpildītas.

[5.3] Piemērojamo normu sarežģītības un neskaidrības dēļ nav pamata aprēķināt soda naudu un nokavējuma naudu.

[6] Paskaidrojumā par apelācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests norāda turpmāk minēto.

[6.1] Šajā lietā ir būtiski noskaidrot nolūku, ar kādu nodokļu maksātājs veic konkrētās darbības. Nodoklis nav jāmaksā tikai no ienākumiem par tāda nekustamā īpašuma pārdošanu, kas personas īpašumā bijis vairāk par 12 mēnešiem, ja persona nekustamos īpašumus nav pārdevusi sistemātiski nolūkā gūt peļņu.

[6.2] Ja ienākums gūts saimnieciskās darbības rezultātā, pārdodot kokmateriālus, personai ir pienākums maksāt nodokli neatkarīgi no tā, vai nekustamais īpašums attiecīgās personas īpašumā ir bijis ilgāk kā 36 mēnešus. Tā kā pieteicējs veica 15 kokmateriālu atsavināšanas darījumus un par tiem saņēma atlīdzību, pieteicēja darbība ir kvalificējama kā saimnieciskā darbība.

[6.3] Pieteicējs izciršanu veica pēc savas iniciatīvas, turklāt koku ciršanas rezultātā tika iegūti apaļkoki, zāģmateriāli un papīrmalka, kas tika pārdoti, gūstot peļņu. Nav nozīmes tam, ka kokmateriāli iegūti, veicot kopšanas cirti. Ja pieteicēja mērķis nebija gūt peļņu, viņš kokmateriālus varēja izmantot savām vajadzībām vai veikt bezatlīdzības darījumus.

[6.4] Pieteicējam nevarēja rasties pārliecība, ka darījumi nebūs apliekami ar nodokli, jo no pieteicēja sākotnējiem paskaidrojumiem izriet, ka viņš apzinājās, ka veic saimniecisko darbību.

[7] Tiesas sēdē pieteicējs uzturēja pieteikumu un apelācijas sūdzību uz tajā norādīto argumentu pamata.

Valsts ieņēmumu dienesta pārstāve apelācijas sūdzību un pieteikumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā un dienesta paskaidrojumos norādītajiem argumentiem.

Tiesas sēdē tika nopratināta lieciniece /pers. M/.

Motīvu daļa

[8] Administratīvā apgabaltiesa, uzklausījusi procesa dalībnieku paskaidrojumus un liecinieka liecību, pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, atzīst, ka apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota un pieteikums ir daļēji apmierināms.

[9] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir daļēji pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, proti, tiesa ir pareizi norādījusi uz tiesību normām, kas reglamentē personas gūtā ienākuma aplikšanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, pareizi norādījusi uz nepieciešamību nošķirt ienākumus no sava īpašuma pārdošanas un ienākumus no saimnieciskās darbības veikšanas, kā arī pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus attiecībā uz pieteicēja gūtajiem ienākumiem no citām fiziskām personām, tādēļ apgabaltiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtajai daļai pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā izteiktajai motivācijai (*sk. šā sprieduma 4.1.-4.3., 4.7.-4.8.punktu*) un to atkārtoti nenorāda.

Vienlaikus apgabaltiesa nepievienojas pirmās instances tiesas secinājumam, ka konkrētajā gadījumā ienākumi, kurus pieteicējs guva no kokmateriālu pārdošanas, ir uzskatāmi par saimnieciskajā darbībā gūtiem ienākumiem.

[10] No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izriet, ka vienkārša īpašuma pārdošana nav uzskatāma par ilglaicīgu īpašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus. Šādi darījumi paši par sevi principā nav uzskatāmi par saimniecisku darbību šīs direktīvas izpratnē (*sk., piemēram, 2011.gada 15.septembra sprieduma lietā apvienotajās lietās C-180/10 un C-181/10 45.punktu*). Tiesa arī norādījusi, ka vienkārša īpašnieka tiesību izmantošana pati par sevi nav uzskatāma par saimniecisku darbību. Veikto pārdošanas darījumu skaits un apjoms šajā gadījumā pats par sevi nav noteicošs faktors. Turklāt pārdošanas darījumu apjoms nav izšķirošs kritērijs, lai privātas darbības nošķirtu no darbībām, kas veido saimniecisko darbību. Arī privātajā jomā var veikt ievērojama apjoma pārdošanas darījumus (*sk. iepriekš minētā sprieduma 36.-41.punktu*).

Eiropas Savienības Tiesa lietā par kokmateriālu pārdošanu kā saimniecisku darbību norādījusi, ka kokmateriālu, kuri ir iegūti privātā mežā, pārdošana ir jākvalificē kā saimnieciskā darbība, ja tā tiek veiktas nolūkā gūt no tām ilglaicīgus ienākumus. Jautājums

par to, vai attiecīgā darbība, proti, privāta meža izmantošana, tiek veikta nolūkā gūt no tās ilglaicīgus ienākumus, ir fakta jautājums, kas ir jāvērtē, ņemot vērā visu informāciju lietā, tostarp attiecīgā īpašuma īpašības (*sk. 2012.gada 19.jūlija sprieduma lietā C-263/11 31.-33.punktu*).

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. Metode, lai pārliecinātos, vai attiecīgā darbība tiek veikta nolūkā gūt ilglaicīgus ienākumus, var būt salīdzinājums starp apstākļiem, kādos ieinteresētā persona faktiski izmanto īpašumu, no vienas puses, un apstākļiem, kādos parasti tiek veikta atbilstošā saimnieciskā darbība, no otras puses, proti, ja ieinteresētā persona sāk aktīvas meža pārvaldīšanas darbības, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs vai pakalpojumu sniedzējs (*sk. iepriekš minētā sprieduma 34.-37.punktu*).

[11] No lietas materiāliem izriet, ka mežistrāde ir veikta nekustamajā īpašumā „īpašums". Šo īpašumu pieteicējs ir ieguvis 2003.gadā, pamatojoties uz dāvinājuma un pirkuma līgumu (iepriekšējie īpašnieki ir bijuši /pers. C/ (pieteicēja tēvs) un /pers. N/, uz kuru vārda īpašums reģistrēts 1998.gadā. Citos pieteicēja īpašumos mežistrāde nav veikta.

2008.gadā pieteicējam ir izsniegti divi ciršanas apliecinājumi – Nr.180170 (izcērtamā platība 4,1 ha, izcērtamais apjoms 45 m^3, cirtes veids – kopšanas cirte) un Nr.669377 (izcērtamā platība 2,4 ha, izcērtamais apjoms 160 m^3, cirtes veids – rekonstruktīvā cirte). Pieteicējs 2008. un 2009.gadā kopā ir pārdevis 350 m^2 kokmateriālu, gūstot ienākumus 9503,82 latu apmērā (2008.gadā) un 2111,76 latu apmērā (2009.gadā).

Atbilstoši pieteicēja tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem meža izciršanu pieteicējs veica ar saviem spēkiem, nepiesaistot trešās personas. Pieteicējs arī skaidroja, ka darījuma apjoms ir atkarīgs no kokmateriālu pircēja iespējām (proti, iepērkamo daudzumu un iepērkamo kokmateriālu veidu nosaka tieši kokmateriālu pircējs).

[12] Valsts ieņēmumu dienests, kvalificējot pieteicēja darbību kā saimniecisko darbību, ir ņēmis vērā kokmateriālu pārdošanas darījumu skaitu (15 darījumi auditējamā periodā, darījumi pirms un pēc auditējamā perioda), kas liecina par sistemātiskumu, pieteicēja nodomu gūt peļņu un apstākli, ka pieteicējs ir veicis darījumus savā vārdā.

Apgabaltiesas ieskatā pārsūdzētajā Lēmumā iztrūkst vērtējuma, kas ļautu nošķirt saimniecisko darbību no rīcības ar savu īpašumu. Citiem vārdiem, nav saprotams, kas tieši pieteicēja darbību, pārdodot savā īpašumā iegūtus kokmateriālus, atšķir no sava īpašuma pārvaldīšanas darbībām. Šāds vērtējums it īpaši ir nepieciešams, ja īpašums savu īpašību dēļ var tikt izmantots gan saimnieciskiem, gan privātiem mērķiem (kā tas ir arī konkrētajā gadījumā).

Lietā konstatētie apstākļi apgabaltiesas ieskatā neliecina par saimnieciskās darbības veikšanu. Kokmateriālu izciršana ir veikta nekustamajā īpašumā, kas pieteicēja īpašumā ir kopš 2003.gada (tātad nekustamais īpašums jau ilgstoši ir pieteicēja īpašumā). Kokmateriāli ir iegūti, veicot rekonstruktīvo cirti (cirtes veids neproduktīvas mežaudzes nociršanai) un kopšanas cirti (cirtes veids mežaudzes sastāva un paliekošās mežaudzes koku augšanas apstākļu uzlabošanai), nevis, piemēram, galveno cirti. Iegūto kokmateriālu apjoms – aptuveni 350 m^3 – nav uzskatāms par ievērojamu. Pieteicējs nav ieguldījis kādus papildu resursus meža izciršanā, jo izciršanu veicis saviem spēkiem un ar saviem

resursiem. No pieteicēja paskaidrojumiem neizriet, ka pieteicējs būtu veicis kādas darbības, kas būtu uzskatāmas par aktīvām meža pārvaldīšanas darbībām (piemēram, veicis meliorācijas darbus, izbūvējis pievedceļus u.tml.). Lietā nav ziņu par to, ka pieteicējs būtu veicis kādus aktīvus mārketinga pasākumus, lai nodrošinātu maksimāli izdevīgu iegūto kokmateriālu pārdošanu. Savukārt pārdošanas darījumu skaits pats par sevi nav izšķirošs, kvalificējot kādu darbību kā saimniecisko darbību. Jāņem vērā, ka tas, cik daudz kokmateriālu ir iespējams pārdot vienā reizē, lielā mērā nav atkarīgs no pieteicēja, bet gan kokmateriālu uzpircēja. Tāpat par izšķirošu kritēriju nevar kalpot arguments, ka kokmateriālu pārdošanu pieteicējs ir veicis savā vārdā. Šāda situācija ir gan tad, ja tiek veikta saimnieciskā darbība, gan arī tad, ja meža īpašnieks kokmateriālus atsavina sava īpašuma pārvaldīšanas ietvaros.

Ņemot vērā, ka auditējamā periodā pieteicēja veiktās darbības saistībā ar kokmateriālu iegūšanu un atsavināšanu nav atzīstamas par saimniecisko darbību, apgabaltiesa nepiešķir būtisku nozīmi tam, ka arī pirms auditējamā perioda un pēc tā pieteicējs ir saņēmis ciršanas apliecinājumus un guvis ienākumus no mežistrādes nekustamajā īpašumā „/nosaukums A/" (2005., 2007. un 2010.gadā). Turklāt no lietas materiāliem konstatējams, ka 2005. un 2007.gadā izsniegtie ciršanas apliecinājumi ir paredzēti sanitārās un rekonstruktīvās cirtes veikšanai salīdzinoši nelielās platībās (*lietas 212.-216.lapa*). Minētais apliecina tikai to, ka pieteicējs arī iepriekš ir veicis sava īpašuma pārvaldīšanas darbības.

[13] Rezumējot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja ienākumi 9503,82 lati 2008.gadā un 2111,76 lati 2009.gadā nav atzīstami par ieņēmumiem no saimnieciskās darbības, bet gan par ienākumiem no sava īpašuma atsavināšanas, kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktu nav apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Attiecīgi Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti aprēķināja nodokli 458,84 latus 2008.gadā un 83,47 latus 2009.gadā, kā arī nokavējuma naudu 175,65 latus (161,51 latu par nodokļa samaksas kavējumu 2008.gadā un 14,14 latus par nodokļa samaksas kavējumu 2009.gadā) un soda naudu 542,31 latu.

[14] Apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas spriedumā ietvertajai motivācijai attiecībā uz ienākumiem, kurus pieteicējs guva no /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/, papildus norāda tālāk minēto.

Pieteicējs tiesas sēdē nespēja sniegt konkrētas atbildes par savām tiesiskajām attiecībām ar aizdevējiem (pieteicējs norādīja, ka šīs personas ir viņa paziņas, vienlaikus nespējot norādīt nekādus konkrētus iepazīšanās apstākļus), nevarēja atbildēt, kādam mērķim šie aizdevumi bija nepieciešami, vien norādot, ka personīgiem mērķiem, iespējams, kādām iemaksām. Atbildot uz apgabaltiesas jautājumu, no kādiem līdzekļiem aizdevumi tika atdoti, pieteicējs norādīja, ka viņam bijuši līdzekļi no īpašuma pārdošanas, mežistrādes.

Aizdevuma jēga ir saņemt naudas līdzekļus apstākļos, kad personai šie līdzekļi ir nepieciešami (tātad ir konkrēts mērķis) un vienlaikus šie līdzekļi personai nav pieejami (nav personas rīcībā).

Aplūkojot pieteicēja kontu izrakstus par 2008. un 2009.gadu, secināms, ka pieteicēja naudas plūsma minētajā laika periodā neliecina par strīdus summu atbilstību aizdevuma ekonomiskajai jēgai un būtībai.

Tā, piemēram, pieteicējs 2008.gada 6.maijā ir saņēmis naudas līdzekļus no /pers. G/

150 latu apmērā, pēc tam līdz 2008.gada 29.maijam nekādi maksājumi no konta nav veikti, bet 2008.gada 29.maijā pieteicēja kontā ieskaitīti 9000 lati no SIA /Nosaukums F/ (aizdevuma atdošana) (*lietas 123.lapa*). Vienlaikus citā pieteicēja kontā 2008.gada 7.maijā pieteicējs ir iemaksājis 500 *euro*, bet 8.maijā aizdevis /pers. P/ 216,26 *euro* jeb 150 latus, 20.maijā veikti maksājumi par kredītsaistībām, 20. un 24.maijā pieteicējs iemaksājis kontā vairāk kā 800 *euro*, bet 24. un 29.maijā aizdevis /pers. P/ kopā 114,96 *euro* (*lietas 113.lapa*). Savukārt, piemēram, 2008.gada 14.jūnijā no /pers. F/ saņemta naudas summa 550 *euro* apmērā, kas nav izlietota līdz 2008.gada 22.septembrim, kad /pers. C/ citā kontā ieskaitījis 500 *euro* jeb 350,55 latus (*lietas 123., 126.lapa*).

Minētie piemēri liecina, ka pieteicēja rīcībā aizdevuma saņemšanas brīdī bija naudas līdzekļi, turklāt tādā apmērā, lai aizdotu naudu citām personām, kā arī nenorāda uz konkrētu mērķi, kam nepieciešami naudas līdzekļi aizdevuma veidā.

Vērā ņemams arī tas, ka atbilstoši pieteicēja iesniegtajiem rakstveida līgumiem aizdevumi bija īstermiņa, paredzot, ka aizdevums tiks atdots mēneša laikā no tā saņemšanas. Līdz ar to, ja atbilstoši pieteicēja paskaidrojumiem aizdevuma atdošanai pieteicējam bija naudas līdzekļi no īpašuma pārdošanas un mežistrādes, nav saskatāma racionāla jēga no jauna aizņemties nelielas summas.

[15] Pieteicējs apelācijas sūdzībā argumentē, ka Valsts ieņēmumu dienests nav tiesīgs iejaukties pieteicēja privāttiesiskajos darījumos (proti, apšaubīt aizdevumu faktisku esību), ja darījuma puses attiecīgo darījumu nav apstrīdējušas.

Apgabaltiesa šai pozīcijai nepiekrīt. Ir jānošķir privātās (civiltiesiskās) darījuma dalībnieku attiecības no publiskajām, proti, pieteicēja pienākumiem pret valsti. Šajā gadījumā iestādei un tiesai nav jāvērtē noslēgtie darījumi no privāttiesību viedokļa, tā kā šādu darījumu pamatā ir privātpersonu savstarpēja vienošanās un valsts nevar iejaukties to kontrolē no tāda aspekta, vai šie privāttiesiska darījuma dalībnieki savstarpēji ir apmierināti ar līguma noteikumu izpildi. Tomēr gadījumā, kad personas privāttiesisks darījums ir saistīts ar nodokļa maksāšanas pienākumu (piemēram, uzrādot privāttiesiska darījuma rezultātā iegūtos līdzekļus kā ar nodokli neapliekamus), iestādei ir tiesības pārbaudīt šā darījuma faktisku esību, ekonomisko un juridisko būtību.

Citiem vārdiem, secinājums par darījumu (tā spēkā esamību) attiecas uz publisko tiesību, tas ir, nodokļu tiesību jomu. Nodokļu administrēšana ietilpst publisko tiesību sfērā un līgumi, kas noslēgti privāto tiesību jomā, vien nevar kalpot par kritēriju attiecīga lēmuma pieņemšanai nodokļu sfērā (*sal. ar Eiropas Savienības Tiesas 1998.gada 2.aprīļa sprieduma lietā C-296/95 31.punktu*). Tādēļ, lai apšaubītu darījumu no nodokļu tiesību aspekta, nav jāpiemēro Civillikums, bet gan jāvērtē darījums, ņemot vērā attiecīgā nodokļa tiesisko regulējumu (*sk. Augstākās tiesas 2006.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-121 9.punktu, 2012.gada 16.aprīļa rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-325/2012 8.punktu*).

Tādēļ apstāklis, ka konkrētajā gadījumā darījuma puses nav cēlušas iebildumus un nav apstrīdējušas darījumu, pats par sevi neizslēdz iestādes secināto, ka pieteicēja ienākumi no citām fiziskām personām ir apliekami ar nodokli.

[16] Šādos apstākļos apgabaltiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti no /pers. F/ un /pers. G/ saņemtos naudas līdzekļus 2008.gadā 926,54 latu apmērā un no /pers. H/ un /pers. I/ saņemtos naudas līdzekļus 2009.gadā 3150 latu apmērā atzina par ienākumiem, kas apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Attiecīgi Valsts ieņēmumu dienests pamatoti aprēķināja nodokli 297,04 latus

2008.gadā un 465,29 latus 2009.gadā, nokavējuma naudu 104,56 latus par 2008.gadu un 78,87 latus par 2009.gadu.

[17] Valsts ieņēmumu dienests ir noteicis soda naudu 50 procentu apmērā no papildus aprēķinātā nodokļa (attiecīgi 148,52 latus par 2008.gadu un 232,65 latus par 2009.gadu). Soda naudas aprēķins ir pamatots ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un trešo daļu.

Atbilstoši Augstākās tiesas judikatūrai soda nauda ir piemērojama tikai gadījumos, ja konstatēta nodokļa maksātāja vaina (nodoms vai neuzmanība) likuma prasību neievērošanā, jo citādi tiktu pārkāpts samērīguma princips (*sk. Augstākās tiesas 2008.gada 29.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-65/2008 9.punktu, 2008.gada 11.marta sprieduma lietā Nr.SKA-89/2008 10.punktu, 2012.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-571/2012 14.punktu, 2013.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-491/2013 16.punktu*). Ja konkrētās lietas apstākļi, kuri ir zināmi vai uz kuriem norāda pats nodokļu maksātājs, prasa soda naudas samazināšanu vai nepiemērošanu, piemēram, ja nodokļu maksātāja rīcība nav vainojama, ir pieļauta objektīva kļūda u.tml., iestādei un tiesai ir jāvērtē šie apstākļi un jāpārbauda, vai tiešām ir konstatējama nodokļu maksātāja vaina nodokļu likumu prasību pārkāpšanā. Ja vaina netiek konstatēta, nav pamata soda naudas piemērošanai (*sk. Augstākās tiesas 2008.gada 29.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-65/2008 10.punktu*).

Apgabaltiesas ieskatā konkrētajā gadījumā ir konstatējama nodokļu maksātāja vaina nodokļu likumu pārkāpumā (proti, pieteicējs auditējamā periodā ir saņēmis naudas līdzekļus, kas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē ir apliekami ar nodokli, bet šos ienākumus nav deklarējis un nodokli nav maksājis). Pieteicējs nav norādījis uz apstākļiem, kas prasītu soda naudas samazināšanu (apelācijas sūdzībā norādītie apsvērumi par normu sarežģītību ir saistīti tikai ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta piemērošanu). Tādēļ apgabaltiesa atzīst, ka, piemērojot soda naudu 50 procentu apmērā no nesamaksātās nodokļa summas, samērīguma princips nav pārkāpts.

[18] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Tā kā pieteikums ir daļēji apmierināts, no atbildētājas par labu pieteicējam piespriežama valsts nodeva par pieteikumu par lietas ierosināšanu tiesā 28,46 *euro* (*lietas 11.lapa*) un apelācijas sūdzību 56,91 *euro* (*lietas 191.lapa*), kopā 85,37 *euro*.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

apmierināt daļēji /pers. C/ pieteikumu.

Atcelt ar tā pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 13.septembra lēmumu Nr.22.4.7/62372 daļā, ar kuru papildu nomaksai budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 542,31 lats, nokavējuma nauda 175,65 lati un soda nauda 542,31 lats.

Noraidīt /pers. C/ pieteikumu pārējā daļā.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu /pers. C/ valsts nodevu 85,37 *euro*.

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

Tiesnese referente L.Konošonoka

Tiesneses I.Amona

S.Gintere

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja L.Konošonoka,
tiesneses I.Amona un S.Gintere

ar tulci O.Logačovu,

piedaloties pieteicējam /pers. C/ un pieteicēja pārstāvim zvērinātam advokātam Edgaram Nikelam, kā arī atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. D/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 13.septembra lēmuma Nr.22.4.7/62372 atcelšanu, sakarā ar /pers. C/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 7.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicēja /pers. C/ iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2008. un 2009.gadu.

Audita rezultātā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 1304,64 lati, nokavējuma nauda 359,08 lati un soda nauda 923,48 lati.

[2] Izskatījis pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumu, Valsts ieņēmumu dienests ar 2011.gada 13.septembra lēmumu Nr.22.4.7/62372 (turpmāk – Lēmums) atstāja negrozītu zemākas iestādes veikto nodokļu aprēķinu.

Lēmumā norādīts, ka pieteicējs 2008. un 2009.gadā veica 15 kokmateriālu pārdošanas darījumus, kas vērtējami kā saimnieciskā darbība. Attiecīgi ienākums ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Tāpat Lēmumā konstatēts, ka ienākumi, kurus pieteicējs guva no fiziskām personām /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/, ir apliekami ar nodokli.

[3] /pers. C/ iesniedza pieteikumu tiesā, lūdzot Lēmumu atcelt.

Pieteikums pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[3.1] Īpašums, uz kura veikta meža izstrāde, iegādāts 2003.gadā. Attiecīgi ienākums no koku ciršanas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „b" apakšpunktu nav apliekams ar nodokli. Dienests nepareizi interpretējis

saimnieciskās darbības jēdzienu.

[3.2] Pieteicējs ir iesniedzis aizdevuma līgumus, kas pierāda, ka fiziskās personas pieteicējam ir izsniegušas aizdevumus.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 7.marta spriedumu pieteikums noraidīts.

Spriedums motivēts šādi.

[4.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta otrā daļa noteic, ka nodokļa maksātāja apliekamais ienākums ir viņa gada (mēneša) ienākums, izņemot šā likuma 9.pantā minētos neapliekamos ienākumus. Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „b" apakšpunkts (*likuma redakcijā, kas bija spēkā no 2007.gada 12.jūnija līdz 2009.gada 31.decembrim*) noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli aplikti ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas, izņemot ienākumu no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas, ja mežs ir bijis šīs personas īpašumā mazāk par 36 mēnešiem.

Tātad vispārīgi nodokļa maksātāja gada ienākums ir apliekams ar nodokli, tomēr likumdevēja noteiktajos izņēmuma gadījumos (tostarp gadījumā, ja tiek atsavināts savs īpašums – augošs mežs un tajā iegūtie kokmateriāli, kas personas īpašumā bijis ilgāk par 36 mēnešiem) nodoklis nav jāmaksā.

Konkrētajā gadījumā tiesai ir jānoskaidro, vai laikā no 2008.gada 27.februāra līdz 2009.gada 20.janvārim pieteicēja veiktie 15 kokmateriālu atsavināšanas darījumi ir atzīstami par „sava īpašuma" (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta izpratnē) atsavināšanu.

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

Atbilstoši Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk – noteikumi Nr.793) 54.punktam (*redakcijā, kas bija spēkā auditējamā periodā*), piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktu, sava īpašuma pārdošanas ienākumus nodala no saimnieciskās darbības ienākumiem – ienākumiem no pārdošanai izgatavotu vai iegādātu lietu (ķermenisku vai bezķermenisku) pārdošanas, izvērtējot darījumu ekonomisko būtību un veikto darījumu regularitāti un apjomu.

[4.3] 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 $1.^1$daļā ietverto fiziskās personas saimnieciskās darbības definējumu, nav atzīstami ienākumi no darbības, kas vērsta uz tirdzniecību, proti, ienākumi no tirdzniecības (*sk. Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmuma lietā Nr.2011-15-01 9.3.apakšpunktu*).

Tātad pieteicēja veiktie kokmateriālu atsavināšanas darījumi būtu atzīstami par „sava īpašuma" atsavināšanu, ja tie nebūtu veikti pieteicēja saimnieciskās darbības

ietvaros.

[4.4] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļā 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 secināms, ka personas veiktās darbības ir 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*).

Tādējādi, 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 darbību sistemātiskuma kritērijs izvērtējams, cik ilgā laika posmā šīs darbības veiktas un kāds ir bijis nolūks (piemēram, vai īpašums iegādāts pašpatēriņam, vai arī pārdošanai tālāk). Lai darbību atzītu par sistemātisku, nepieciešams konstatēt vismaz trīs notikušas noteiktas darbības.

[4.5] Darbību atzīšanai par sistemātisku ir jānoskaidro gan darbību skaits, gan arī periods, kurā darbības atkārtojas. Primāri regularitāte un sistemātiskums vērtējams taksācijas gada ietvaros, tikai pēc tam paplašinot vērtējumu arī uz trīs taksācijas periodiem.

Pieteicējs laikā no 2008.gada 27.februāra līdz 2009.gada 20.janvārim veica 15 kokmateriālu atsavināšanas darījumus par atlīdzību. Arī pirms un pēc auditējamā perioda pieteicējs ir veicis kokmateriālu atsavināšanas darījumus (2005., 2007. un 2010.gadā). Šīs darbības acīmredzami vērtējamas kā sistemātiskas. Līdz ar to ir konstatējama pirmā saimnieciskās darbības pazīme.

No lietas faktiskajiem apstākļiem izriet arī otra saimnieciskās darbības pazīme, proti, darījumus pieteicējs veica savā vārdā.

Pieteicējs ir ieguldījis laiku un resursus, lai veiktu kokmateriālu izciršanu, un ir guvis atlīdzību, tādējādi ir konstatējama arī trešā saimnieciskās darbības pazīme – nolūks gūt peļņu. Turklāt pieteicējs audita sākuma sarunā pats norādījis, ka ir veicis saimniecisko darbību.

[4.6] Tā kā pieteicējs nav iesniedzis izdevumu, kas saistīti ar apliekamo ienākumu gūšanu, apliecinošus dokumentus, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti ar kokmateriālu pārdošanu saistītās izmaksas noteica atbilstoši noteikumu Nr.793 101.2.apakšpunktā noteiktajam.

[4.7] Pieteicējs ir saņēmis naudas pārskaitījumus no fiziskām personām:

1) /pers. F/, kurš 2008.gada 8.februārī iemaksājis 240 latus (maksājuma mērķis – aizdevums) un 2008.gada 14.jūnijā iemaksājis 550 *euro* jeb 386,54 latus (maksājuma mērķis – konta papildināšana) (*lietas 115. un 123.lapa*);

2) /pers. G/, kurš 2008.gada 2.aprīlī iemaksājis 150 latus un 2008.gada 6.maijā 150 latus (maksājuma mērķis – iemaksa kontā) (*lietas 123.lapa*);

3) /pers. H/, kurš 2009.gada 22.maijā iemaksājis 350 latus un 2009.gada 21.novembrī 300 latus (maksājuma mērķis – iemaksa kontā) (*lietas 117. un 121.lapa*);

4) /pers. I/, kurš 2009.gada 17.decembrī iemaksājis 2500 latus (maksājuma mērķis – aizdevums) (*lietas 112.lapa*).

Audita laikā paskaidrojumus sniedza /pers. F/, 2011.gada 8.jūnija paskaidrojumos norādot, ka aizdeva pieteicējam 550 *euro* un 240 latus, darījuma būtība ir aizdevums, šo

summu pieteicējs ir atdevis pilnā apmērā, darījuma dokumentu nav, jo vienojušies mutiski (*lietas 56.-59.lapa*).

Pēc audita veikšanas Valsts ieņēmumu dienestā tika iesniegti /pers. I/ un /pers. H/ paskaidrojumi, kuros minētās personas norāda, ka naudas summas aizdotas kā bezprocentu īstermiņa aizdevumi bez aizdevuma līgumu vai citu dokumentu noformēšanas, aizdevumi atdoti skaidrā naudā un pilnā apmērā (*lietas 54.-55.lapa*).

Apstrīdēšanas iesniegumam pieteicējs ir pievienojis ar /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/ 2008.gada 15.janvārī, 21.martā, 2.maijā, 1.jūnijā, 2009.gada 17.maijā, 15.novembrī un 11.decembrī noslēgtu aizdevuma līgumu apliecinātas kopijas (*lietas 60.-66.lapa*).

Liecinieks /pers. G/ tiesas sēdē liecināja, ka pieteicēju pazīst 15 gadus, iepazinušies sportojot. /pers. G/ ir aizdevis pieteicējam 150 latus vienu vai divas reizes. Par naudas aizdošanu vienojušies telefoniski, aizdevuma līgumu sastādījis pieteicējs, naudu pieteicējs atdevis, pārskaitot uz liecinieka kontu, bet īsti neatceras, nauda atdota skaidrā naudā (*tiesas sēdes protokols, lietas 133.-134.lapa*).

Liecinieks /pers. H/ tiesas sēdē liecināja, ka ar pieteicēju ir seni draugi, vairākkārt ir aizdevis naudu pieteicējam. 2009.gadā pieteicējam bija nepieciešama nauda, pieteicējs nebija sasniedzams Rīgā, atradās Ventspilī, un liecinieks pārskaitīja naudu pieteicējam, aizdevums tika atdots skaidrā naudā. Aizdevuma līgumu parakstīt ierosinājis liecinieks, līgums parakstīts pirms darījuma. Liecinieks teicis pieteicējam, ka sagatavos aizdevuma līgumu, satikušies, parakstījuši līgumu, pēc tam pārskaitīta nauda. Liecinieks nevarēja atbildēt, kādēļ paskaidrojumā Valsts ieņēmumu dienestam norādījis, ka aizdevuma līgums nav slēgts (*tiesas sēdes protokols, lietas 132.-133.lapa*).

Liecinieks /pers. I/ tiesas sēdē liecināja, ka pazīst pieteicēju ilgu laiku, 2008. vai 2009.gadā ir aizdevis pieteicējam naudu 2500 latu apmērā, pārskaitot to uz pieteicēja kontu. Aizdevuma līgums noslēgts pēc pieteicēja iniciatīvas neilgi pēc aizdevuma izsniegšanas. Pieļauj, ka līgums varētu būt sastādīts arī pirms aizdevuma izsniegšanas. Aizdevums tika atdots skaidrā naudā (*tiesas sēdes protokols, lietas 164.-165.lapa*).

[4.8] Izvērtējot minētos pierādījumus, procesa dalībnieku paskaidrojumus, liecinieku /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/ liecības, tiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/ pieteicēja kontā ieskaitītos naudas līdzekļus atzina par ienākumiem, kas apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, jo lietā nav iegūti pierādījumi, ka šie ienākumi ir ar nodokli neapliekami.

/pers. F/, /pers. H/ un /pers. I/ paskaidrojumos norādītā informācija, ka aizdevums izsniegts bez aizdevuma līguma noformēšanas, ir pretrunā iesniegtajiem aizdevuma līgumiem. Arī pieteicējs audita laikā ir sniedzis paskaidrojumu, ka minētās personas pazīst vairākus gadus un viņi var veikt darījumus, norunājot tos mutiski (*lietas 145.-146.lapa*). Pēc audita iesniegtie aizdevuma līgumi nevar būt par pamatu, lai pieteicēja no minētājām personām saņemtos ienākumus atzītu par aizdevumiem. Ir apšaubāma aizdevumu līgumu sastādīšana līgumos norādītajos datumos, jo pieteicējs, /pers. H/, /pers. I/ un /pers. F/ paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam ir norādījuši, ka dokumenti netika noformēti.

Liecinieku liecības vērtējamas kritiski. Liecinieks /pers. H/ nespēja sniegt konkrētas atbildes par naudas līdzekļu aizdošanas apstākļiem, sākotnēji norādot, ka pieteicējam vajadzēja naudu, pieteicējs atradies Ventspilī, nevis Rīgā, tāpēc veicis pārskaitījumu. Vēlāk, atbildot uz jautājumiem, norādīja, ka pirms naudas pārskaitīšanas satikušies, parakstījuši aizdevuma līgumu un naudu pēc tam pārskaitījis. Visiem aizdevuma līgumiem ir vienāda forma un struktūra, visos līgumos vienādi nepareizi pierakstīti aizdevēju

personas kodi, kaut gan no liecinieka /pers. H/ liecībām izriet, ka viņš sagatavojis aizdevuma līgumu un piedāvājis pieteicējam to parakstīt, savukārt no liecinieku /pers. G/ un /pers. I/ liecībām izriet, ka aizdevuma līgumus sagatavojis pieteicējs, viņi tikai parakstījuši. Arī lecinieki /pers. G/ un /pers. I/ sniedza nekonkrētas liecības par naudas aizdošanas un atdošanas apstākļiem.

Šādos apstākļos Valsts ieņēmumu dienests pamatoti no /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/ saņemtās naudas summas uzskatīja par pieteicēja ienākumiem, kas apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, un līdz ar to pamatoti papildu nomaksai budžetā par 2008.gadu aprēķināja iedzīvotāju ienākuma nodokli no pārējiem ienākumiem 297,04 latu apmērā un par 2009.gadu iedzīvotāju ienākuma nodokli no pārējiem ienākumiem 465,29 latu apmērā.

[4.9] Valsts ieņēmumu dienests saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo un trešo daļu, 34.panta otrās daļas 3.punktu pamatoti papildus aprēķināja pieteicējam iedzīvotāju ienākuma nodokli 1304,64 latus, soda naudu 923,48 latus un nokavējuma naudu 359,08 latus.

[5] Pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 7.marta spriedumu.

Apelācijas sūdzībā pieteicējs atsaucas uz pieteikumā norādītajiem argumentiem, papildus norādot šādus argumentus.

[5.1] Mežs tika izstrādāts vienā piegājienā, bet atsavināšana notika vairākās reizēs, ņemot vērā, ka komersantiem bija grūtības uzpirkt visus kokmateriālus vienlaikus. Pieteicējs veica kopšanas cirti, lai saglabātu meža vērtību. Minētais nav saistīts ar peļņas gūšanu. Turklāt kopšanas cirte ir veikta vairāk kā 36 mēnešus pēc nekustamā īpašuma iegādes. Tiesa nepamatoti atsaukusies uz audita sākumsarunas protokolu, pieteicēja norādi par saimnieciskās darbības veikšanu tulkojot ārpus konteksta.

[5.2] Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti iejaucas pieteicēja darījumos ar fiziskām personām. Darījumi ir notikuši, neskaidrības ir tikai par darījumu niansēm, kas ir saprotami, ņemot vērā laiku, kas pagājis kopš darījumu veikšanas. Darījumi nav apstrīdēti, līdz ar to atzīstams, ka saistības ir izpildītas.

[5.3] Piemērojamo normu sarežģītības un neskaidrības dēļ nav pamata aprēķināt soda naudu un nokavējuma naudu.

[6] Paskaidrojumā par apelācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests norāda turpmāk minēto.

[6.1] Šajā lietā ir būtiski noskaidrot nolūku, ar kādu nodokļu maksātājs veic konkrētās darbības. Nodoklis nav jāmaksā tikai no ienākumiem par tāda nekustamā īpašuma pārdošanu, kas personas īpašumā bijis vairāk par 12 mēnešiem, ja persona nekustamos īpašumus nav pārdevusi sistemātiski nolūkā gūt peļņu.

[6.2] Ja ienākums gūts saimnieciskās darbības rezultātā, pārdodot kokmateriālus, personai ir pienākums maksāt nodokli neatkarīgi no tā, vai nekustamais īpašums attiecīgās personas īpašumā ir bijis ilgāk kā 36 mēnešus. Tā kā pieteicējs veica 15 kokmateriālu atsavināšanas darījumus un par tiem saņēma atlīdzību, pieteicēja darbība ir kvalificējama kā saimnieciskā darbība.

[6.3] Pieteicējs izciršanu veica pēc savas iniciatīvas, turklāt koku ciršanas rezultātā tika iegūti apaļkoki, zāģmateriāli un papīrmalka, kas tika pārdoti, gūstot peļņu. Nav

nozīmes tam, ka kokmateriāli iegūti, veicot kopšanas cirti. Ja pieteicēja mērķis nebija gūt peļņu, viņš kokmateriālus varēja izmantot savām vajadzībām vai veikt bezatlīdzības darījumus.

[6.4] Pieteicējam nevarēja rasties pārliecība, ka darījumi nebūs apliekami ar nodokli, jo no pieteicēja sākotnējiem paskaidrojumiem izriet, ka viņš apzinājās, ka veic saimniecisko darbību.

[7] Tiesas sēdē pieteicējs uzturēja pieteikumu un apelācijas sūdzību uz tajā norādīto argumentu pamata.

Valsts ieņēmumu dienesta pārstāve apelācijas sūdzību un pieteikumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā un dienesta paskaidrojumos norādītajiem argumentiem.

Tiesas sēdē tika nopratināta lieciniece /pers. M/.

Motīvu daļa

[8] Administratīvā apgabaltiesa, uzklausījusi procesa dalībnieku paskaidrojumus un liecinieka liecību, pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, atzīst, ka apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota un pieteikums ir daļēji apmierināms.

[9] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir daļēji pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, proti, tiesa ir pareizi norādījusi uz tiesību normām, kas reglamentē personas gūtā ienākuma aplikšanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, pareizi norādījusi uz nepieciešamību nošķirt ienākumus no sava īpašuma pārdošanas un ienākumus no saimnieciskās darbības veikšanas, kā arī pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus attiecībā uz pieteicēja gūtajiem ienākumiem no citām fiziskām personām, tādēļ apgabaltiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtajai daļai pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā izteiktajai motivācijai (*sk. šā sprieduma 4.1.-4.3., 4.7.-4.8.punktu*) un to atkārtoti nenorāda.

Vienlaikus apgabaltiesa nepievienojas pirmās instances tiesas secinājumam, ka konkrētajā gadījumā ienākumi, kurus pieteicējs guva no kokmateriālu pārdošanas, ir uzskatāmi par saimnieciskajā darbībā gūtiem ienākumiem.

[10] No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izriet, ka vienkārša īpašuma pārdošana nav uzskatāma par ilglaicīgu īpašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus. Šādi darījumi paši par sevi principā nav uzskatāmi par saimniecisku darbību šīs direktīvas izpratnē (*sk., piemēram, 2011.gada 15.septembra sprieduma lietā apvienotajās lietās C-180/10 un C-181/10 45.punktu*). Tiesa arī norādījusi, ka vienkārša īpašnieka tiesību izmantošana pati par sevi nav uzskatāma par saimniecisku darbību. Veikto pārdošanas darījumu skaits un apjoms šajā gadījumā pats par sevi nav noteicošs faktors. Turklāt pārdošanas darījumu apjoms nav izšķirošs kritērijs, lai privātas darbības nošķirtu no darbībām, kas veido saimniecisko darbību. Arī privātajā jomā var veikt ievērojama apjoma pārdošanas darījumus (*sk. iepriekš minētā sprieduma 36.-41.punktu*).

Eiropas Savienības Tiesa lietā par kokmateriālu pārdošanu kā saimniecisku darbību norādījusi, ka kokmateriālu, kuri ir iegūti privātā mežā, pārdošana ir jākvalificē kā saimnieciskā darbība, ja tā tiek veiktas nolūkā gūt no tām ilglaicīgus ienākumus. Jautājums par to, vai attiecīgā darbība, proti, privāta meža izmantošana, tiek veikta nolūkā gūt no tās ilglaicīgus ienākumus, ir fakta jautājums, kas ir jāvērtē, ņemot vērā visu informāciju lietā,

tostarp attiecīgā īpašuma īpašības (*sk. 2012.gada 19.jūlija sprieduma lietā C-263/11 31.-33.punktu*).

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. Metode, lai pārliecinātos, vai attiecīgā darbība tiek veikta nolūkā gūt ilglaicīgus ienākumus, var būt salīdzinājums starp apstākļiem, kādos ieinteresētā persona faktiski izmanto īpašumu, no vienas puses, un apstākļiem, kādos parasti tiek veikta atbilstošā saimnieciskā darbība, no otras puses, proti, ja ieinteresētā persona sāk aktīvas meža pārvaldīšanas darbības, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs vai pakalpojumu sniedzējs (*sk. iepriekš minētā sprieduma 34.-37.punktu*).

[11] No lietas materiāliem izriet, ka mežistrāde ir veikta nekustamajā īpašumā „/nosaukums A/". Šo īpašumu pieteicējs ir ieguvis 2003.gadā, pamatojoties uz dāvinājuma un pirkuma līgumu (iepriekšējie īpašnieki ir bijuši /pers. C/ (pieteicēja tēvs) un /pers. N/, uz kuru vārda īpašums reģistrēts 1998.gadā. Citos pieteicēja īpašumos mežistrāde nav veikta.

2008.gadā pieteicējam ir izsniegti divi ciršanas apliecinājumi – Nr.180170 (izcērtamā platība 4,1 ha, izcērtamais apjoms 45 m^3, cirtes veids – kopšanas cirte) un Nr.669377 (izcērtamā platība 2,4 ha, izcērtamais apjoms 160 m^3, cirtes veids – rekonstruktīvā cirte). Pieteicējs 2008. un 2009.gadā kopā ir pārdevis 350 m^2 kokmateriālu, gūstot ienākumus 9503,82 latu apmērā (2008.gadā) un 2111,76 latu apmērā (2009.gadā).

Atbilstoši pieteicēja tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem meža izciršanu pieteicējs veica ar saviem spēkiem, nepiesaistot trešās personas. Pieteicējs arī skaidroja, ka darījuma apjoms ir atkarīgs no kokmateriālu pircēja iespējām (proti, iepērkamo daudzumu un iepērkamo kokmateriālu veidu nosaka tieši kokmateriālu pircējs).

[12] Valsts ieņēmumu dienests, kvalificējot pieteicēja darbību kā saimniecisko darbību, ir ņēmis vērā kokmateriālu pārdošanas darījumu skaitu (15 darījumi auditējamā periodā, darījumi pirms un pēc auditējamā perioda), kas liecina par sistemātiskumu, pieteicēja nodomu gūt peļņu un apstākli, ka pieteicējs ir veicis darījumus savā vārdā.

Apgabaltiesas ieskatā pārsūdzētajā Lēmumā iztrūkst vērtējuma, kas ļautu nošķirt saimniecisko darbību no rīcības ar savu īpašumu. Citiem vārdiem, nav saprotams, kas tieši pieteicēja darbību, pārdodot savā īpašumā iegūtus kokmateriālus, atšķir no sava īpašuma pārvaldīšanas darbībām. Šāds vērtējums it īpaši ir nepieciešams, ja īpašums savu īpašību dēļ var tikt izmantots gan saimnieciskiem, gan privātiem mērķiem (kā tas ir arī konkrētajā gadījumā).

Lietā konstatētie apstākļi apgabaltiesas ieskatā neliecina par saimnieciskās darbības veikšanu. Kokmateriālu izciršana ir veikta nekustamajā īpašumā, kas pieteicēja īpašumā ir kopš 2003.gada (tātad nekustamais īpašums jau ilgstoši ir pieteicēja īpašumā). Kokmateriāli ir iegūti, veicot rekonstruktīvo cirti (cirtes veids neproduktīvas mežaudzes nociršanai) un kopšanas cirti (cirtes veids mežaudzes sastāva un paliekošās mežaudzes koku augšanas apstākļu uzlabošanai), nevis, piemēram, galveno cirti. Iegūto kokmateriālu apjoms – aptuveni 350 m^3 – nav uzskatāms par ievērojamu. Pieteicējs nav ieguldījis kādus papildu resursus meža izciršanā, jo izciršanu veicis saviem spēkiem un ar saviem resursiem. No pieteicēja paskaidrojumiem neizriet, ka pieteicējs būtu veicis kādas

darbības, kas būtu uzskatāmas par aktīvām meža pārvaldīšanas darbībām (piemēram, veicis meliorācijas darbus, izbūvējis pievedceļus u.tml.). Lietā nav ziņu par to, ka pieteicējs būtu veicis kādus aktīvus mārketinga pasākumus, lai nodrošinātu maksimāli izdevīgu iegūto kokmateriālu pārdošanu. Savukārt pārdošanas darījumu skaits pats par sevi nav izšķirošs, kvalificējot kādu darbību kā saimniecisko darbību. Jāņem vērā, ka tas, cik daudz kokmateriālu ir iespējams pārdot vienā reizē, lielā mērā nav atkarīgs no pieteicēja, bet gan kokmateriālu uzpircēja. Tāpat par izšķirošu kritēriju nevar kalpot arguments, ka kokmateriālu pārdošanu pieteicējs ir veicis savā vārdā. Šāda situācija ir gan tad, ja tiek veikta saimnieciskā darbība, gan arī tad, ja meža īpašnieks kokmateriālus atsavina sava īpašuma pārvaldīšanas ietvaros.

Ņemot vērā, ka auditējamā periodā pieteicēja veiktās darbības saistībā ar kokmateriālu iegūšanu un atsavināšanu nav atzīstamas par saimniecisko darbību, apgabaltiesa nepiešķir būtisku nozīmi tam, ka arī pirms auditējamā perioda un pēc tā pieteicējs ir saņēmis ciršanas apliecinājumus un guvis ienākumus no mežistrādes nekustamajā īpašumā „/nosaukums A/" (2005., 2007. un 2010.gadā). Turklāt no lietas materiāliem konstatējams, ka 2005. un 2007.gadā izsniegtie ciršanas apliecinājumi ir paredzēti sanitārās un rekonstruktīvās cirtes veikšanai salīdzinoši nelielās platībās (*lietas 212.-216.lapa*). Minētais apliecina tikai to, ka pieteicējs arī iepriekš ir veicis sava īpašuma pārvaldīšanas darbības.

[13] Rezumējot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja ienākumi 9503,82 lati 2008.gadā un 2111,76 lati 2009.gadā nav atzīstami par ieņēmumiem no saimnieciskās darbības, bet gan par ienākumiem no sava īpašuma atsavināšanas, kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktu nav apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Attiecīgi Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti aprēķināja nodokli 458,84 latus 2008.gadā un 83,47 latus 2009.gadā, kā arī nokavējuma naudu 175,65 latus (161,51 latu par nodokļa samaksas kavējumu 2008.gadā un 14,14 latus par nodokļa samaksas kavējumu 2009.gadā) un soda naudu 542,31 latu.

[14] Apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas spriedumā ietvertajai motivācijai attiecībā uz ienākumiem, kurus pieteicējs guva no /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/, papildus norāda tālāk minēto.

Pieteicējs tiesas sēdē nespēja sniegt konkrētas atbildes par savām tiesiskajām attiecībām ar aizdevējiem (pieteicējs norādīja, ka šīs personas ir viņa paziņas, vienlaikus nespējot norādīt nekādus konkrētus iepazīšanās apstākļus), nevarēja atbildēt, kādam mērķim šie aizdevumi bija nepieciešami, vien norādot, ka personīgiem mērķiem, iespējams, kādām iemaksām. Atbildot uz apgabaltiesas jautājumu, no kādiem līdzekļiem aizdevumi tika atdoti, pieteicējs norādīja, ka viņam bijuši līdzekļi no īpašuma pārdošanas, mežistrādes.

Aizdevuma jēga ir saņemt naudas līdzekļus apstākļos, kad personai šie līdzekļi ir nepieciešami (tātad ir konkrēts mērķis) un vienlaikus šie līdzekļi personai nav pieejami (nav personas rīcībā).

Aplūkojot pieteicēja kontu izrakstus par 2008. un 2009.gadu, secināms, ka pieteicēja naudas plūsma minētajā laika periodā neliecina par strīdus summu atbilstību aizdevuma ekonomiskajai jēgai un būtībai.

Tā, piemēram, pieteicējs 2008.gada 6.maijā ir saņēmis naudas līdzekļus no /pers. G/ 150 latu apmērā, pēc tam līdz 2008.gada 29.maijam nekādi maksājumi no konta nav

veikti, bet 2008.gada 29.maijā pieteicēja kontā ieskaitīti 9000 lati no SIA /Nosaukums F/ (aizdevuma atdošana) (*lietas 123.lapa*). Vienlaikus citā pieteicēja kontā 2008.gada 7.maijā pieteicējs ir iemaksājis 500 *euro*, bet 8.maijā aizdevis /pers. P/ 216,26 *euro* jeb 150 latus, 20.maijā veikti maksājumi par kredītsaistībām, 20. un 24.maijā pieteicējs iemaksājis kontā vairāk kā 800 *euro*, bet 24. un 29.maijā aizdevis /pers. P/ kopā 114,96 *euro* (*lietas 113.lapa*). Savukārt, piemēram, 2008.gada 14.jūnijā no /pers. F/ saņemta naudas summa 550 *euro* apmērā, kas nav izlietota līdz 2008.gada 22.septembrim, kad /pers. C/ citā kontā ieskaitījis 500 *euro* jeb 350,55 latus (*lietas 123., 126.lapa*).

Minētie piemēri liecina, ka pieteicēja rīcībā aizdevuma saņemšanas brīdī bija naudas līdzekļi, turklāt tādā apmērā, lai aizdotu naudu citām personām, kā arī nenorāda uz konkrētu mērķi, kam nepieciešami naudas līdzekļi aizdevuma veidā.

Vērā ņemams arī tas, ka atbilstoši pieteicēja iesniegtajiem rakstveida līgumiem aizdevumi bija īstermiņa, paredzot, ka aizdevums tiks atdots mēneša laikā no tā saņemšanas. Līdz ar to, ja atbilstoši pieteicēja paskaidrojumiem aizdevuma atdošanai pieteicējam bija naudas līdzekļi no īpašuma pārdošanas un mežistrādes, nav saskatāma racionāla jēga no jauna aizņemties nelielas summas.

[15] Pieteicējs apelācijas sūdzībā argumentē, ka Valsts ieņēmumu dienests nav tiesīgs iejaukties pieteicēja privāttiesiskajos darījumos (proti, apšaubīt aizdevumu faktisku esību), ja darījuma puses attiecīgo darījumu nav apstrīdējušas.

Apgabaltiesa šai pozīcijai nepiekrīt. Ir jānošķir privātās (civiltiesiskās) darījuma dalībnieku attiecības no publiskajām, proti, pieteicēja pienākumiem pret valsti. Šajā gadījumā iestādei un tiesai nav jāvērtē noslēgtie darījumi no privāttiesību viedokļa, tā kā šādu darījumu pamatā ir privātpersonu savstarpēja vienošanās un valsts nevar iejaukties to kontrolē no tāda aspekta, vai šie privāttiesiska darījuma dalībnieki savstarpēji ir apmierināti ar līguma noteikumu izpildi. Tomēr gadījumā, kad personas privāttiesisks darījums ir saistīts ar nodokļa maksāšanas pienākumu (piemēram, uzrādot privāttiesiska darījuma rezultātā iegūtos līdzekļus kā ar nodokli neapliekamus), iestādei ir tiesības pārbaudīt šā darījuma faktisku esību, ekonomisko un juridisko būtību.

Citiem vārdiem, secinājums par darījumu (tā spēkā esamību) attiecas uz publisko tiesību, tas ir, nodokļu tiesību jomu. Nodokļu administrēšana ietilpst publisko tiesību sfērā un līgumi, kas noslēgti privāto tiesību jomā, vien nevar kalpot par kritēriju attiecīga lēmuma pieņemšanai nodokļu sfērā (*sal. ar Eiropas Savienības Tiesas 1998.gada 2.aprīļa sprieduma lietā C-296/95 31.punktu*). Tādēļ, lai apšaubītu darījumu no nodokļu tiesību aspekta, nav jāpiemēro Civillikums, bet gan jāvērtē darījums, ņemot vērā attiecīgā nodokļa tiesisko regulējumu (*sk. Augstākās tiesas 2006.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-121 9.punktu, 2012.gada 16.aprīļa rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-325/2012 8.punktu*).

Tādēļ apstāklis, ka konkrētajā gadījumā darījuma puses nav cēlušas iebildumus un nav apstrīdējušas darījumu, pats par sevi neizslēdz iestādes secināto, ka pieteicēja ienākumi no citām fiziskām personām ir apliekami ar nodokli.

[16] Šādos apstākļos apgabaltiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti no /pers. F/ un /pers. G/ saņemtos naudas līdzekļus 2008.gadā 926,54 latu apmērā un no /pers. H/ un /pers. I/ saņemtos naudas līdzekļus 2009.gadā 3150 latu apmērā atzina par ienākumiem, kas apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Attiecīgi Valsts ieņēmumu dienests pamatoti aprēķināja nodokli 297,04 latus 2008.gadā un 465,29 latus 2009.gadā, nokavējuma naudu 104,56 latus par 2008.gadu un

78,87 latus par 2009.gadu.

[17] Valsts ieņēmumu dienests ir noteicis soda naudu 50 procentu apmērā no papildus aprēķinātā nodokļa (attiecīgi 148,52 latus par 2008.gadu un 232,65 latus par 2009.gadu). Soda naudas aprēķins ir pamatots ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un trešo daļu.

Atbilstoši Augstākās tiesas judikatūrai soda nauda ir piemērojama tikai gadījumos, ja konstatēta nodokļa maksātāja vaina (nodoms vai neuzmanība) likuma prasību neievērošanā, jo citādi tiktu pārkāpts samērīguma princips (*sk. Augstākās tiesas 2008.gada 29.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-65/2008 9.punktu, 2008.gada 11.marta sprieduma lietā Nr.SKA-89/2008 10.punktu, 2012.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-571/2012 14.punktu, 2013.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-491/2013 16.punktu*). Ja konkrētās lietas apstākļi, kuri ir zināmi vai uz kuriem norāda pats nodokļu maksātājs, prasa soda naudas samazināšanu vai nepiemērošanu, piemēram, ja nodokļu maksātāja rīcība nav vainojama, ir pieļauta objektīva kļūda u.tml., iestādei un tiesai ir jāvērtē šie apstākļi un jāpārbauda, vai tiešām ir konstatējama nodokļu maksātāja vaina nodokļu likumu prasību pārkāpšanā. Ja vaina netiek konstatēta, nav pamata soda naudas piemērošanai (*sk. Augstākās tiesas 2008.gada 29.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-65/2008 10.punktu*).

Apgabaltiesas ieskatā konkrētajā gadījumā ir konstatējama nodokļu maksātāja vaina nodokļu likumu pārkāpumā (proti, pieteicējs auditējamā periodā ir saņēmis naudas līdzekļus, kas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē ir apliekami ar nodokli, bet šos ienākumus nav deklarējis un nodokli nav maksājis). Pieteicējs nav norādījis uz apstākļiem, kas prasītu soda naudas samazināšanu (apelācijas sūdzībā norādītie apsvērumi par normu sarežģītību ir saistīti tikai ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta piemērošanu). Tādēļ apgabaltiesa atzīst, ka, piemērojot soda naudu 50 procentu apmērā no nesamaksātās nodokļa summas, samērīguma princips nav pārkāpts.

[18] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Tā kā pieteikums ir daļēji apmierināts, no atbildētājas par labu pieteicējam piespriežama valsts nodeva par pieteikumu par lietas ierosināšanu tiesā 28,46 *euro* (*lietas 11.lapa*) un apelācijas sūdzību 56,91 *euro* (*lietas 191.lapa*), kopā 85,37 *euro*.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

apmierināt daļēji /pers. C/ pieteikumu.

Atcelt ar tā pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 13.septembra lēmumu Nr.22.4.7/62372 daļā, ar kuru papildu nomaksai budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 542,31 lats, nokavējuma nauda 175,65 lati un soda nauda 542,31 lats.

Noraidīt/pers. C/ pieteikumu pārējā daļā.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu /pers. C/ valsts nodevu 85,37 *euro*.

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

Tiesnese referente L.Konošonoka

Tiesneses I.Amona

S.Gintere