Lietas Nr. A420411911
Lietas arhīva Nr. AA43-0815-13/17

SPRIEDUMS

Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2013.gada 22.oktobrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:

tiesnese referente I.Amona, tiesneši S.Liniņa un V.Poķis,

piedaloties pieteicējam /pers. B/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. C/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. B/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010.gada 8.decembra lēmuma Nr.22.4.7/65197 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 27.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu sestā audita daļa no 2010.gada 6.maija līdz 6.septembrim /pers. B/ (turpmāk arī – pieteicējs) veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI) auditu par 2007.gadu.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu sestās audita daļas galvenā nodokļu inspektora 2010.gada 6.septembralēmumuNr.23.23/1121 /pers. B/ papildus aprēķināti un iemaksai budžetā noteikti Ls 5958,57, no tiem: IIN 2945,63, nokavējuma nauda Ls 1104,61, soda nauda Ls 1472,82; VSAOI Ls 224,65, nokavējuma nauda Ls 98,53, soda nauda Ls 112,33. /pers. B/ šo lēmumu apstrīdēja un ar VID ģenerāldirektora 2010.gada 8.decembra lēmumu Nr.22.4.7/65197 (turpmāk – Lēmums) apstrīdētais lēmums atcelts daļā par IIN nokavējuma naudu Ls 1,47 apmērā, bet pārējā daļā atstāts negrozīts. Lēmumā secināts, ka /Pers. B/ 2007.gadā ir nodarbojies ar saimniecisko darbību – cirsmu izciršanas tiesību pārdošanu, no kā guvis ar IIN apliekamus ienākumus.

[2] /pers. B/ Lēmumu pārsūdzēja tiesā daļā, kurā viņam noteikts pienākums veikt maksājumus valsts budžetā. Pieteikumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta b) apakšpunktu redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007.gada 30.septembrim, ar IIN netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas, izņemot ienākumu no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas, ja mežs bijis šīs personas īpašumā mazāk par 36 mēnešiem. Cirsmu pārdošana nepamatoti kvalificēta kā saimnieciskā darbība, jo nekustamie īpašumi n/a un n/a, kuros atrodas SIA n/a un SIA n/a 2007.gadā pārdotās cirsmas, pieteicēja īpašumā bija vairāk nekā 36 mēnešus. Tātad ienākumi gūti no sava īpašuma atsavināšanas, un tie nepamatoti aplikti ar IIN.

[2.2] Lēmums ir prettiesisks, jo tas pamatots ar spēkā nesošām likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normām.

[2.3] Pieņemot Lēmumu, ir pārkāpti vispārējie tiesību principi un pieļauti procesuāli pārkāpumi.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 27.decembra spriedumu Lēmums atcelts. Spriedumā norādīts turpmāk minētais.

[3.1] Pieteicējam nodokļu audits uzsākts 2010.gada 6.maijā, bet pabeigts 6.septembrī, kopumā tas tika veikts 124 dienas. No audita termiņa izslēgts laika posms no 2010.gada 6.maija līdz 9.jūnijam, nosakot, ka audits jāpabeidz līdz 2010.gada 6.septembrim.

[3.2] Tā kā normatīvo regulējumu (likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.¹ daļu) attiecībā uz laikposmu, kas netiek ieskaitīts audita termiņā, likumdevējs sistēmiski ir iekļāvis speciālajā normā, kuras piemērošanu likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešā daļa noteic tikai nodokļu administrācijas augstākās amatpersonas kompetencē, tiesai nebija pamata uzskatīt, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.¹ daļas otrais teikums būtu piemērojams atrauti no pirmā teikuma. Tiesa atzina, ka visu likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.¹daļā paredzēto nosacījumu piemērošana ietilpst tikai nodokļu administrācijas augstākās amatpersonas kompetencē.

[3.3] Tā kā lēmumu, ar kuru no audita termiņa izslēgts konkrēts laika posms un pagarināts audita termiņš, pieņēmis nevis VID ģenerāldirektors, bet gan VID Nodokļu kontroles pārvaldes amatpersona, tiesa secināja, ka šis lēmums pieņemts ārpus kompetences. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešā daļa un 3.[1] daļas 2.punkts nedod tiesības VID Nodokļu kontroles pārvaldes amatpersonai pagarināt lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas termiņu. Minēto procesuālo pārkāpumu tiesa atzina par būtisku un atzina, ka tas ir ietekmējis Lēmuma tiesiskumu.

[4] Par šo Administratīvās rajona tiesas spriedumu VID iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norāda turpmāk minēto.

[4.1] Interpretējot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešo daļu un 3.[1]daļas otro teikumu, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk - Senāts) lietā Nr.SKA-515/2011 norādīja, ka likumdevējs nav vēlējies attiecināt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.¹ daļas otrajā teikumā minētos apstākļus vienīgi uz nodokļu administrācijas augstākās amatpersonas noteikto termiņu pagarinājumu. Ņemot vērā Senāta institucionālo rangu, tiesai bija pienākums ņemt vērā jaunāko kasācijas instances tiesas sniegto attiecīgās tiesību normas interpretāciju, nevis atsaukties uz 2009.gada un 2010.gada tiesu praksi, šādu rīcību nepamatojot.

[4.2] Konkrētajā gadījumā nav pagarināts nodokļu revīzijas (audita) lēmuma pieņemšanas termiņš, bet gan atbilstoši likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1] daļas 2.punktam audita termiņā pamatoti nav ieskaitīts laika posms no 2010.gada 6.maija līdz 2010.gada 9.jūnijam, par kuru pieteicējs nokavēja VID pieprasītās informācijas iesniegšanas termiņu (sk. VID Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietnieces 2010.gada 21.jūlija lēmumu Nr.23.23/374850).

[5] Tiesas sēdē VID pārstāvis uzturēja apelācijas sūdzību un lūdza pieteikumu noraidīt. Pieteicējs apelācijas sūdzību neatzina un lūdza pieteikumu apmierināt.

Motīvu daļa

[6] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies lietas dalībnieku paskaidrojumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[7] Apgabaltiesa piekrīt VID apelācijas sūdzībā norādītajam, ka VID ir ievērojis normatīvajos aktos noteikto audita veikšanas termiņu. Tā kā pieteicējs nokavēja VID pieprasītās informācijas iesniegšanas termiņu un pieprasīto informāciju VID iesniedza tikai 2010.gada 9.jūnijā, saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1] daļas 2.punktu, un, ņemot vērā Senāta secināto lietā Nr.SKA-515/2011, apgabaltiesa atzīst, ka audita termiņā pamatoti netika ieskaitīts kavējuma periods no 2010.gada 6.maija līdz 9.jūnijam, jo šo kavējumu pieļāva pieteicējs. Veicot auditu laikā no 2010.gada 9.jūnija līdz 6.septembrim, VID ir ievērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajā daļā noteikto 90 dienu termiņu audita veikšanai.

[8] Papildus IIN pieteicējam aprēķināts no ienākumiem, kas gūti, 2007.gada 1.augustā, 1.oktobri un 22.novembrī pārdodot pieteicējam piederošo cirsmu izciršanas tiesības SIA n/a un SIA n/a. VID uzskata, ka pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību, savukārt pieteicējs norāda, ka ir pārdevis savu īpašumu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.¹daļa (redakcijā, kas bija spēkā konkrēto darījumu noformēšanas laikā 2007.gadā) noteica, ka par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Saimnieciskā darbība ietver arī ar uzņēmuma līguma izpildi saistīto darbību, profesionālo darbību, nekustamā īpašuma apsaimniekošanu, komercaģenta, māklera un individuālā komersanta darbību, kā arī fiziskās personas īpašumā esoša individuālā uzņēmuma (arī zemnieka un zvejnieka saimniecības) darbību. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta 3.punktam (arī redakcijā, kas bija spēkā 2007.gadā) IIN ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tas citstarp sastāv no nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības.

Savukārt atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta 19.punkta b) apakšpunktam gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas, tostarp fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas, ja mežs ir bijis šīs personas īpašumā vairāk par 36 mēnešiem.

No minētajām likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normām konstatējams, ka fiziskās personas ienākumi, kas gūti no tās

īpašumā (vairāk kā 36 mēnešus) esošā mežā iegūto kokmateriālu atsavināšanas, 2007.gadā nebija atzīstami par ienākumiem no saimnieciskās darbības, ja vien šī darbība nebija sistemātiska un tās ekonomiskā būtība nenorādīja uz regulāru darbību ar nolūku gūt peļņu (atlīdzību).

[9] Lietā noskaidrots, ka pieteicējs cirsmu izciršanas tiesības pārdeva viņam pašam piederošajām SIA n/a un SIA n/a saskaņā ar 2007.gada 1.augustā, 1.oktobrī un 22.novembrī noformētajām pavadzīmēm. Pieteicējs bija saņēmis 13 ciršanas apliecinājumus kopumā 645 m^3 koksnes izciršanai. Minētie 13 ciršanas apliecinājumi attiecas uz cirsmām (kadastra Nr./numurs A/, Nr.32900030081 un Nr.32900090064), kuras atrodas pieteicējam piederošajā nekustamajā īpašumā n/a, kas pieteicējam pieder kopš 1997.gada. No ierakstiem zemesgrāmatā *(lietas 60.lapa)* izriet, ka minētais īpašums sākotnēji zemesgrāmatā tika ierakstīts kā nekustamais īpašums, kas sastāv no trīs zemesgabaliem ar kopējo platību 200 ha, no tās 156 ha aizņēma meži. 2007.gada 5.jūlijā no šī nekustamā īpašuma tika atdalīti divi zemesgabali un pievienoti divi citi zemesgabali, pēc minētās atdalīšanas un pievienošanas nekustamais īpašums 2007.gada 5.jūlijā sastāvēja no trīs zemesgabaliem ar kopējo platību 154,1 ha. Pieteicējs no minēto cirsmu pārdošanas kopumā 2007.gadā saņēma ienākumus Ls 15 710 apmērā.

Izvērtējot minētos apstākļus, apgabaltiesa secina, ka tie norāda uz saimnieciskās darbības veikšanu, pieteicējam kā fiziskai personai apsaimniekojot salīdzinoši lielus nekustamos īpašumus, kas pamatā faktiski netiek izmantot citādi, kā vien mežkopībai. 13 ciršanas apliecinājumu saņemšana gada laikā ir atzīstama par sistemātisku darbību. Turklāt VID konstatējis, ka pieteicējs arī 2006.gadā no kokmateriālu un ciršanas tiesību pārdošanas ir guvis ienākumus Ls 29 286,91 apmērā. Tātad pieteicējs meža īpašumus izmanto nevis privātiem mērķiem, bet saimnieciskās darbības vajadzībām, uz to norāda izcirstais koksnes apjoms. Uz to norāda arī ilgstošā mežu apsaimniekošana kopš 1997.gada un regulāra ciršanas apliecinājumu izņemšana ar nolūku gūt ilglaicīgus ienākumus. Proti, apsaimniekojot lielas meža platības, tostarp regulāri pārdodot cirsmu izciršanas tiesības par samērā lielām summām, pieteicējs ir rīkojies kā meža apsaimniekotājs, nevis kā īpašnieks, kurš nekustamo īpašumu izmanto tikai privātiem mērķiem. Līdz ar to pieteicēja norādītajam par meža izciršanu kā nepieciešamību novērst vētras sekas, lietā nav nozīmes, jo visas darbības, kas saistītas ar pieteicējam piederošo mežu apsaimniekošanu, ir atzīstamas par veiktām pieteicēja saimnieciskās darbības ietvaros.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa secina, ka pieteicējam pamatoti noteikts pienākums iemaksāt budžetā IIN no 2007.gadā gūtajiem ienākumiem no cirsmu izciršanas tiesību pārdošanas.

[10] Tā kā pieteicējam pamatoti noteikts IIN, saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un trešo daļu un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$ panta pirmo daļu pieteicējam pamatoti noteikta arī soda nauda 50% apmērā no nenomaksātā IIN Ls 1472,82 apmērā, kā arī saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu pamatoti aprēķināta nokavējuma nauda Ls 1103,14 apmērā.

Tā kā pieteicējs nebija ievērojis normatīvo aktu prasības attiecībā uz VSAOI veikšanu laika periodā no 2007.gada 1.augusta līdz 31.decembrim, saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un trešo daļu un 29.panta otro daļu VID pieteicējam pamatoti aprēķināja budžetā maksājamās VSAOI Ls 224,65 apmērā, kā arī soda naudu Ls 112,33 un nokavējuma naudu Ls 98,53 apmērā.

IIN un VSAOI soda nauda pieteicējam noteikta tāpēc, ka viņš 2007.gadā veica saimniecisko darbību un nebija valstij nomaksājis IIN un arī VSAOI. Administratīvā apgabaltiesa secina, ka pieļautā pārkāpuma raksturs neliecina par to, ka pārkāpums pieļauts neapzināti. Apgabaltiesa nekonstatē soda naudas nesamērību ar pieteicēja pieļauto pārkāpumu raksturu, kā arī to, ka soda naudas noteikšanā pret pieteicēju būtu pieļauta atšķirīga attieksme kā pret citiem nodokļu maksātājiem lietās ar līdzīgiem apstākļiem. Tādējādi VID pamatoti konstatēja likumā noteikto priekšnosacījumu soda naudas noteikšanai.

[11] Ņemot vērā iepriekš minēto, apgabaltiesa secina, ka pieteikums ir noraidāms, bet pirmās instances tiesas spriedums nav pamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt /pers. B/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010.gada 8.decembra lēmuma Nr.22.4.7/65197 atcelšanu daļā, kurā /pers. B/ noteikts pienākums veikt maksājumus valsts budžetā.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja *(paraksts)* I.Amona
Tiesneši *(paraksts)* S.Liniņa
(paraksts) V.Poķis

NORAKSTS PAREIZS

Administratīvās apgabaltiesas tiesnese

I.Amona

Rīgā 2013.gada 22.oktobrī