Lietas Nr. A420598612
Lietas arhīva Nr. A42-00510-14/24

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2014.gada 13.martā

Administratīvā rajona tiesa

šādā sastāvā: tiesnese K.Kalvāne,

piedaloties pieteicējas /pers. C/ pilnvarotajam pārstāvim /pers. D/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim /pers. E/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 29.oktobra lēmuma Nr.22.4.7/87777 atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2012.gada 20.jūlija lēmums Nr.23.11/919 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 259,72, soda naudu Ls 77,92, nokavējuma naudu Ls 96,1, pievienotās vērtības nodokli Ls 1134,49, soda naudu Ls 340,35 un nokavējuma naudu Ls 342,2 apmērā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – VID vai atbildētāja) Nodokļu kontroles pārvalde no 2012.gada 25.aprīļa līdz 20.jūlijam /pers. C/ veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk arī – PVN) auditu par 2009., 2010. un 2011.gadu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk arī – IIN) auditu par 2009.gadu.

Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas galvenā nodokļu inspektore ar 2012.gada 20.jūlija lēmumu Nr.23.11/919 (turpmāk arī – Sākotnējais lēmums) /pers. C/ papildu nomaksai budžetā noteica PVN Ls 5012,37, nokavējuma nauda Ls 985,25, soda nauda Ls 1503,72, IIN Ls 259,72, nokavējuma nauda Ls 96,1 un soda nauda Ls 77,92.

[2] Pieteicēja Sākotnējo lēmumu apstrīdēja VID, kas ar 2012.gada 29.oktobra lēmumu Nr.22.4.7/87777 (turpmāk arī – Lēmums) nolēma:

1) atcelt VID Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2012.gada 20.jūlija lēmumu Nr.23.11/919 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 3877,88, soda naudu Ls 1163,37 un nokavējuma naudu Ls 643,05;

2) atstāt negrozītu VID Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2012.gada 20.jūlija lēmumu Nr.23.11/919 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto IIN Ls 259,72, soda naudu Ls 77,92, nokavējuma naudu Ls 96,1, PVN Ls 1134,49, soda naudu Ls 340,35 un nokavējuma naudu Ls 342,2.

[3] Nepiekrītot Lēmumam, pieteicēja ar 2012.gada 29.novembra pieteikumu vērsās Administratīvajā rajona tiesā par Lēmuma atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2012.gada 20.jūlija lēmums Nr.23.11/919 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto IIN Ls 259,72, soda naudu Ls 77,92, nokavējuma naudu Ls 96,1, PVN Ls 1134,49, soda naudu Ls 340,35 un nokavējuma naudu Ls 342,2 apmērā.

Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] VID Lēmumā norādīts, ka nodokļu maksātājas darbība 2009.gadā vērtējama kā saimnieciskā darbība. VID analizē darījumu regularitāti, apjomu gan pirms, gan pēc auditējamā perioda un bez pamatojuma norāda uz peļņas gūšanu.

Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk arī – Noteikumi Nr.793) 54.punkts noteic, ka piemērojot likuma 9.panta pirmās daļas 19.punktu, sava īpašuma pārdošanas ienākumus nodala no saimnieciskās darbības ienākumiem – ienākumiem no pārdošanai izgatavotu vai iegādātu lietu pārdošanas, izvērtējot darījumu ekonomisko būtību un veikto darījumu regularitāti un apjomu.

No minētā pieteicēja secina, ka primāri VID ir jāizvērtē darījumu ekonomiskā būtība, regularitāte un apjoms ir tikai papildus pazīmes, kas var norādīt uz saimniecisko darbību.

Secinājumus par saimniecisko darbību VID ir izdarījis, pamatojoties uz darījumu periodiskumu un apjomu (kritērijiem, kurus likumdevējs ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli'' izmaiņām no 2010.gada 1.janvāra atzinis par pakārtotiem faktoriem saimnieciskās darbības identificēšanai mežsaimniecībā).

[3.2] Pieteicēja uzskata, ka minētās likuma izmaiņas jo īpaši jāņem vērā, izvērtējot darījumu saimniecisko būtību īpašumā, kas iegūts mantojot, kopš tā atgūšanas 1997.gadā.

Mežsaimniecības ilgtermiņa cikls vairāku gadu desmitu garumā, neiespējamība izvērtēt sākotnējos ieguldījumus un pārtraukumu darījumos padomju okupācijas periodā, neļauj piemērot visos gadījumos tradicionālo pieeju saimnieciskās darbības vērtējumam darbībās ar nekustamo īpašumu.

Nodokļu maksātājas mantotā saimniecība /nosaukums/ pirms okupācijas bija ģimenes vienīgā mājvieta, bet pēc īpašuma atgūšanas, dzīvošana saimniecībā nav iespējama objektīvu iemeslu dēļ (māja ir iznīcināta).

Līdz ar to ir pamats uzskatīt, ka saimniecība /nosaukums/ nav uzskatāma par savu īpašumu likuma par IIN kontekstā.

[3.3] Pieteicēja nepiekrīt apgalvojumam, ka nodokļu maksātāja auditējamā periodā 2009.gadā guvusi peļņu, ko apliecina fakts, ka 2009.gada nodokļu maksātājas īpašumā iegūtie un pārdotie kokmateriāli lielā mērā iegūti realizējot Eiropas Lauksaimniecības fonda lauku attīstībai Lauku attīstības programmas 2007.-2013.gadam 3.ass pasākuma 122 „Meža ekonomiskās vērtības uzlabošana" projekta „Jaunaudžu kopšana saimniecībā /nosaukums/" ietvaros.

Lietas materiālu kopijas M1,2,3,4 apliecina kokmateriālu izcelsmi projekta ietvaros, ja 50% no attiecināmajām izmaksām Ls 1126,66, ko atmaksā Lauku atbalsta dienests, netiek aplikti ar IIN, jo Eiropa nefinansē projektus, kuru ietvaros tiek gūta peļņa, kāds pamats uzskatīt, ka peļņa ir gūta, pārdodot projekta ietvaros iegūtos kokmateriālus.

[3.4] Nepamatota ir VID atsauce uz faktu, ka no 2001.gada līdz 2007.gadam nodokļu maksātājai bija reģistrēta saimnieciskā darbība.

Reģistrācija tika pārtraukta pēc konsultācijas VID Rīgas pilsētas Zemgales priekšpilsētas klientu apkalpošanas centrā, kur viennozīmīgi tika norādīts, ka sava īpašuma pārdošana netiek aplikta ar IIN saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „b" apakšpunktu.

[3.5] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2010.gada redakcijas normām neizriet, ka fiziskas personas ienākuma gūšana no kapitāla un ienākuma gūšana no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas nav kvalificējama par saimniecisko darbību, ja izdevumi, kas saistīti ar šā ienākuma gūšanu, nav atzīti par saimnieciskās darbības izdevumiem. Arī nodokļa likme saimnieciskās darbības ieņēmumiem ir atšķirīga.

VID prakse no 2010.gada 1.janvāra, piemērojot IIN fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas ienākumiem un sniedzot tā normu skaidrojumus atzīst, ka nav jāvērtē, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^3$ nosauktie kritēriji.

[3.6] Pieteicēja norāda, ka likumdevējs, ieviešot nodokli par fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanu, uzlabojot likumdošanu, novērsa dažādi traktētās likuma normas par nodokļa piemērošanu no 2010.gada 1.janvāra, skaidri pasakot, ka saimnieciskās darbības identificēšanai nav jāvērtē darījumu periodiskums vai apjoms, bet tikai saimnieciskās darbības izdevumu atzīšana.

Līdz ar to ir pamats uzskatīt, ka likumdevējs ir veicis mežsaimnieciskās darbības ekonomiskās būtības izvērtējumu un atzinis tiesības nodokļu maksātājam izvēlēties veikt meža apsaimniekošanu kā saimniecisko darbību, vai maksāt fiksētu nodokli.

Ja saimnieciskās darbības fakts būtu konstatējams saskaitot veiktos darījumus, nebūtu nekāda pamata šādam izņēmuma gadījumam.

Pieteicēja uzskata, ka likumdevēja vērtējums par mežsaimniecības ekonomisko būtību, pielīdzinot to augļu gūšanai no kapitāla, ir veikts, izvērtējot iepriekšējo gadu pieredzi, līdz ar to tieši attiecas arī uz auditējamo periodu, tādēļ nav pamata īpašuma pārdošanas darījumus 2009.gadā kvalificēt par ienākumu gūšanu no saimnieciskās darbības.

[3.7] Pieteicēja nepiekrīt VID audita lēmumam par aprēķināto PVN, soda naudu un kavējuma naudu par novēlotu PVN reģistrāciju.

No 2010.gada 1.janvāra tika pieņemtas izmaiņas likumā „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli". Minētā likuma 11. panta $1.^4$ noteiktie kritēriji par fiziskās personas īpašumā esoša meža atsavināšanu izciršanai, kokmateriālu atsavināšanai nav kvalificējama kā saimnieciskā darbība, ja izdevumi, kas saistīti ar šī ienākuma gūšanu, nav atzīti par saimnieciskās darbības izdevumiem. Nodokļu maksātājai bija pamatots iemesls uzskatīt, ka tās veikto mežsaimniecisko darbību likumdevējs neuzskata par saimniecisko darbību, bet īpašu izņēmuma gadījumu ar īpašu nodokļu režīmu.

No tā izriet secinājums, ka nodokļu maksātājas darījumi nav ar PVN apliekamie darījumi.

[3.8] VID uzskata, ka nodokļu maksātāja nav pieprasījusi uzziņu kā vienīgi neapstrīdamo skaidrojumu VID kompetentas atbildes

saņemšanai, tādēļ nevar pretendēt uz juridiski neapstrīdamiem secinājumiem par PVN likuma normu piemērošanas kārtību.

Pieteicēja uzskata, ka sarakste ar VID ir bijusi pietiekoši plaša un atbildes saņemtas no dažāda līmeņa amatpersonām, lai uzskatītu to par VID kā iestādes viedokli likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanai saistībā ar savā īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas aplikšanu ar nodokļiem.

[4] 2013.gada 24.janvārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts atbildētājas paskaidrojums par pieteikumu. Paskaidrojumā norādīts, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms, pamatojoties uz Lēmumā norādītajiem apsvērumiem.

Motīvu daļa

[5] Izvērtējot lietas dalībnieku paskaidrojumus, lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, tiesa secina, ka pieteikums nav pamatots.

[6] Pamatojoties uz Audita pārskatā un Lēmumā konstatēto pieteicējai 2009., 2010. un 2011.gadā ir izsniegti 6 apliecinājumi koku ciršanai nekustamajā īpašumā /nosaukums//adrese/.

Pieteicēja 2009.gadā veica 6 kokmateriālu pārdošanas darījumus, 2010.gadā – 23 un 2011.gadā – 30, ko apliecina SIA „Laskana", SIA „Unicentrs", SIA „Laskana-Logistic", SIA „Kurekss" izrakstītās kokmateriālu pavadzīmes un iepirkuma akti. Pieteicēja 2009.gadā saņēma ienākumus no kokmateriālu atsavināšanas Ls 3462, 89, 2010.gadā – Ls 17 996, 09 un 2011.gadā – Ls 26 912, 49 apmērā.

Lietā ir strīds par to, vai VID pamatoti pieteicējai ir aprēķināts IIN par 2009.gadu un PVN par 2010. un 2011.gadu, kā arī nokavējuma naudu, uzskatot, ka pieteicēja ir veikusi saimniecisko darbību 2009.gadā likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" un 2010.? 2011.gadā – likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē.

[7] Jautājumā par papildus aprēķināto IIN par 2009.gadu tiesa norāda, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta otrā daļa noteic, ka iekšzemes nodokļa maksātāja gada (algas nodokļa maksātāja – mēneša) 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.

No minētajām tiesību normām ir secināms vispārējais nosacījums, ka par maksātāja gada ienākumiem ir jāmaksā IIN. Tomēr likumdevējs šim vispārējam nosacījumam ir noteicis konkrētus izņēmumus, tai skaitā, ja tiek atsavināts savs īpašums – augošs mežs izciršanai un tajā iegūtie kokmateriāli, kas personas īpašumā bijis ilgāk par 36 mēnešiem, kad IIN nav jāmaksā.

Tādējādi primāri tiesai ir jānoskaidro, vai 2009.gada laikā pieteicējas veiktie seši kokmateriālu atsavināšanas darījumi ir atzīstami par „sava īpašuma", likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta izpratnē, atsavināšanu.

[8] 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.

Noteikumu Nr.793 54.punkts *(redakcijas, kas bija spēkā līdz 2010.gada 30.jūnijam)* noteica, ka, 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.

Arī Satversmes tiesa 2011.gada 13.decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 9.3.punktā norādījusi, ka, 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 likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmajā ar indeksu viens daļā ietverto fiziskās personas saimnieciskās darbības definējumu, nav atzīstami ienākumi no darbības, kas vērsta uz tirdzniecību, proti, ienākumi no tirdzniecības.

Ņemot vērā minēto tiesisko regulējumu un Satversmes tiesas norādīto, tiesa secina, ka pieteicējas veiktie augoša meža atsavināšanas darījumi būtu atzīstami par „sava īpašuma" atsavināšanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta izpratnē, ja tie nebūtu veikti pieteicējas saimnieciskās darbības ietvaros.

[9] 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.

Kā atzinusi Satversmes tiesa, saimnieciskās darbības konstatēšanas kritēriji ir darījumu ekonomiskā būtība (nekustamie īpašumi iegūti īpašumā ar nolūku tos vēlāk atsavināt un gūt peļņu), regularitāte (nekustamo īpašumu pārdošana ir sistemātiska) un apjoms (tiek pārdoti vairāki īpašumi) *(sk. Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 8.2. un 9.2.punktu)*. Tiesas ieskatā minētie kritēriji ir piemērojami arī izskatāmajā lietā, jo tie attiecas uz Noteikumu Nr.793 interpretāciju.

[9.1] Vērtējot darījumu ekonomisko būtību, proti, nekustamā īpašuma iegūšanas mērķi, tiesa konstatē, ka pieteicēja ir norādījusi, ka pieteicēja to ir ieguvusi mantojumā, kopš 1997.gada īpašuma sastāvs nav mainījies un mežsaimniecības ilgtermiņa cikls vairāku gadu desmitu garumā, neiespējamība izvērtēt sākotnējos ieguldījumus un pārtraukumu darījumos padomju okupācijas periodā, neļauj piemērot visos gadījumos tradicionālo pieeju saimnieciskās darbības vērtējumam darbībās ar nekustamo īpašumu.

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (turpmāk arī – Augstākā tiesa) ir norādījis, ka īpašumu saņemšana dāvinājumā neizslēdz, ka tie vēlāk var tikt pārdoti saimnieciskās darbības ietvaros. Citiem vārdiem sakot, personai var būt nolūks pārdot īpašumus peļņas gūšanas nolūkā neatkarīgi no tā, vai īpašumi iegādāti vai saņemti dāvinājumā. Kā vienā, tā otrā gadījumā personai var nebūt nolūka ilgstoši izmantot īpašumus personīgajām vajadzībām. Ievērojot minēto, ir jāpārbauda, kāds bija pieteicēja nolūks saistībā ar dāvināto īpašumu izmantošanu. Par nolūku liecina ne tikai pieteicēja apgalvotais, bet arī objektīvas darbības *(skat. Augstākās tiesas 2012.gada 26.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA?475 14.punkts)*.

Ievērojot minēto, tas apstāklis, ka nekustamais īpašums ir iegūts mantojumā, pats par sevi neizslēdz iespēju, ka personai var būt nolūks to izmantot peļņas gūšanas nolūkā.

Vērtējot pieteicējas 2009.gadā veiktos koku atsavināšanas darījumus, tiesa konstatē, ka 2009.gada 7.janvārī pieteicēja ir saņēmusi apliecinājumu koku ciršanai Nr.688938 ar kopējo izcērtamo koku apjomu 433 m^3 un izcērtamo platību 15,80 ha *(lietas I pielikuma 159.lapa)*. 2009.gada 17.februārī ir noslēgts līgums ar SIA „Unicentrs" par nešķirotu apaļkoku pārdošanu *(lietas I pielikuma 153.lapa)*.

2009.gada 17.februārī ir izrakstīts lepirkuma akts (turpmāk arī – preču pavadzīme) Nr.AK003 par nešķirotu apaļkoku pārdošanu 85,68 m^3 *(lietas I pielikuma 154.lapa)*, 2009.gada 13.martā izrakstīta preču pavadzīme AK008 par nešķirotu apaļkoku pārdošanu 12, 575 m^3 *(lietas I pielikuma 157.lapa)*, 2009.gada 7.maijā izrakstīta preču pavadzīme AK016 par nešķirotu apaļkoku pārdošanu 74, 01 m^3 *(lietas I pielikuma 162.lapa)*, 2009.gada 7.oktobrī izrakstīta preču pavadzīme AK022 par nešķirotu apaļkoku pārdošanu 32,8 m^3 *(lietas I pielikuma 166.lapa)*, 2009.gada 29.oktobrī izrakstīta preču pavadzīme AK023 par nešķirotu apaļkoku pārdošanu 27,2 m^3 *(lietas I pielikuma 170.lapa)* un 2009.gada 25.novembrī izrakstīta preču pavadzīme AK031 par nešķirotu apaļkoku pārdošanu 32,41 m^3 *(lietas I pielikuma 174.lapa)*.

Līdz ar to tiesa secina, ka seši darījumi gada ietvaros saskaņā ar iepriekš noslēgtu līgumu, pārdodot ievērojamu apjomu apaļkoku un tā rezultātā gūstot ienākumus, ir uzskatāma par saimniecisko darbību, bet nevis sava īpašuma izmantošanu personiskām vajadzībām.

Īpašuma izmantošana personiskām vajadzībām būtu konstatējama, piemēram, ja pieteicēja izcirstu sev piederošā mežā apaļkokus un no tiem savām vajadzībām būvētu māju vai pirti.

[9.2] Pieteicēja ir norādījusi, ka 2009.gada īpašumā iegūtie un pārdotie kokmateriāli lielā mērā iegūti, realizējot Eiropas Lauksaimniecības fonda lauku attīstībai Lauku attīstības programmas 2007.-2013.gadam 3.ass pasākuma 122 „Meža ekonomiskās vērtības uzlabošana" projekta „Jaunaudžu kopšana saimniecībā /nosaukums/" ietvaros. Lietas materiālu kopijas apliecina kokmateriālu izcelsmi projekta ietvaros, ja 50% no attiecināmajām izmaksām Ls 1126,66, ko atmaksā Lauku atbalsta dienests, netiek aplikti ar IIN, jo Eiropa nefinansē projektus, kuru ietvaros tiek gūta peļņa, kāds pamats uzskatīt, ka peļņa ir gūta, pārdodot projekta ietvaros iegūtos kokmateriālus.

Tiesa, izvērtējot pieteicējas iesniegtos materiālus, konstatē, ka līgums par projekta īstenošanu, lai saņemtu finansējumu Eiropas Lauksaimniecības fonda lauku attīstībai ietvaros Lauku attīstības programmas 2007.-2013.gadam pasākuma „Meža ekonomiskās vērtības uzlabošana", ir noslēgts 2009.gada 25.martā, turklāt nav iesniegts pilns līguma teksts. Kā noprotams no pieteicējas iesniegtajiem materiāliem, minētā mērķa īstenošanai 2009.gada 17.februrārī ir saņemts apliecinājums Nr.703818 koku ciršanai, norādot kā izcērtamo platību 6 ha un kopējo apjomu 90 m^3.

Tiesa, salīdzinot 2009.gada 7.janvārī izsniegto apliecinājumu koku ciršanai Nr.688938, kura ietvaros pārdotie koki tika atzīti par atsavinātiem saimnieciskās darbības ietvaros, un 2009.gada 17.februrārī izsniegto apliecinājumu Nr.703818 koku ciršanai – jaunaudžu kopšanai, secina, ka minētie apliecinājumi ir izsniegti par atšķirīgām meža platībām, proti, atšķiras kadastra Nr., kvartāla un cirsmas Nr., kā arī izcērtamā platība un apjoms. Līdz ar to tiesa secina, ka minētā projekta ietvaros bija paredzēts veikt kopšanas cirti citās meža platībās, savukārt saimnieciskās darbības ietvaros pārdotie apaļkoki tika cirsti citās meža platībās saskaņā ar citu koku ciršanas apliecinājumu.

Turklāt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 22.punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietvertas un ar nodokli netiek apliktas summas, kas izmaksātas kā valsts atbalsts lauksaimniecībai vai Eiropas Savienības atbalsts lauksaimniecībai un lauku attīstībai, proti, netiek apliktas tikai tās summas, kas ir izmaksātas kā valsts atbalsts.

Līdz ar to tiesa nekonstatē pamatu pieteicējas atbrīvošanai no pienākuma maksāt IIN par saimnieciskās darbības ietvaros atsavinātajiem apaļkokiem.

[10] Pieteicēja ir norādījusi uz sankciju nesamērīgumu, jo pieteicēja paļāvās uz likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" tulkojumu, ko VID traktējis konsultācijās un informāciju, kas bija pieejama publiskajā telpā, atsaucoties uz Augstākās tiesas 2012.gada 4.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-28/2012.

Tiesa norāda, ka minētajā spriedumā konstatētie apsvērumi attiecas uz periodu līdz 2007.gadam, kad ir atzīts, ka līdz pat 2007.gadam valsts (neatkarīgi no konkrētas valsts pārvaldes iestādes) ir izturējusies toleranti pret privātpersonu darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem un atteikusies no iedzīvotāju ienākuma nodokļa iekasēšanas, balstoties uz samērā konsekventu un skaidru, bet, kā vēlāk izrādījies, – kļūdainu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta tulkojumu. Taču pieteicējas darījumi ir īstenoti 2009.gadā un lietā nav pierādījumu, uz kādām VID konsultācijām un publiski pieejamo informāciju pieteicēja savā strīdus situācijā ir paļāvusies.

[11] No 2010.gada 1.janvāra ir spēkā grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli", paredzot likuma 8.panta trešās daļas 15.punktā, ka pie fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti ienākumi no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas.

Likumprojekta anotācijā norādīts, ka „lai arī likuma 11.panta $1.^1$ daļā ir skaidri definēts saimnieciskās darbības jēdziens, bieži vien nodokļu maksātāji uzskata, ja mežs ir bijis šīs personas īpašumā vairāk par 36 mēnešiem un tajā ir iegūti kokmateriāli atsavināšanai, tad ienākums no kokmateriālu atsavināšanas ir uzskatāms par ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamu ienākumu, t.i., nodokļu maksātāji iepazīstas tikai ar likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta redakciju, bet neizvērtē citas likuma vai noteikumu normas kontekstā ar veikto darījumu – darījuma ekonomisko būtību, veikto darījumu regularitāti un apjomu, kā arī to, ka paši ir reģistrējušies Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālajā iestādē kā saimnieciskās darbības veicēji. Rezultātā nodokļu maksātājs un Valsts ieņēmumu dienests dažādi traktē veiktos darījumus un rodas strīdi. Likumprojekts paredz nodokļa bāzes paplašināšanu ar ienākumu no augoša meža un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas, lai nodrošinātu valsts pamatfunkciju finansēšanu, kā arī, lai turpmāk nodokļu maksātājiem nepastāvētu iespēja dažādi traktēt likuma normas. Ienākumu no augoša meža un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanai ir paredzēts piemērot 10% likmi"*(http://titania.saeima.lv/LIVS/SaeimaLIVS.nsf/0/81EEDC8818B910D4C225766200366A26?OpenDocument; aplūkots 10.03.2014)*.

Ar minētajiem grozījumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 11.pants ir papildināts ar $1.^4$ daļu, paredzot, ka fiziskās personas ienākuma gūšana no kapitāla un ienākuma gūšana no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas nav kvalificējama par saimniecisko darbību, ja izdevumi, kas saistīti ar šā ienākuma gūšanu, nav atzīti par saimnieciskās darbības izdevumiem.

Tiesas ieskatā nepamatots ir pieteicējas viedoklis, ka, papildinot likumu ar minēto tiesību normu, likumdevējs ir veicis mežsaimnieciskās darbības ekonomiskās būtības izvērtējumu un atzinis tiesības nodokļu maksātājam izvēlēties veikt meža apsaimniekošanu kā saimniecisko darbību vai maksāt fiksētu nodokli un ka likumdevēja vērtējums par mežsaimniecības ekonomisko būtību ir veikts, izvērtējot iepriekšējo gadu pieredzi, tieši attiecas uz auditējamo periodu (2009.gadu).

Tiesa norāda, ka pieteicējai IIN ir aprēķināts par 2009.gadu, kad vēl nebija spēkā minētās tiesību normas, līdz ar to tās nav attiecināmas uz pieteicējas auditējamo periodu – 2009.gadu. Turklāt ir ņemams vērā fakts, ka arī likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 15.panta septītā daļa, kas noteic, ka attiecībā uz ienākumiem no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas tiek piemērota 10 procentu likme, stājās spēkā 2010.gada 1.janvārī. No minētā ir secināms, ka nebija pamats minēto procentu likmi attiecināt uz pieteicējas ienākumiem 2009.gadā, savukārt interpretācija, kādēļ bija piemērojama IIN likme kā par saimnieciskās darbības ienākumiem, ir sniegta iepriekš. Turklāt arī grozījumu likumā „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" anotācija apliecina, ka iepriekšējos gados attiecībā uz ienākumiem par fiziskās personas īpašumā esošā augošā mežā iegūto kokmateriālu atsavināšanu bija jāpiemēro IIN likme kā par saimnieciskās darbības ienākumiem.

[12] Jautājumā par papildus aprēķināto PVN par 2010. un 2011.gadu pieteicēja iebilst pret VID piemēroto tiesību normu interpretāciju, proti, VID, pieteicējai vēstulēs skaidrojot pieteicējas pienākumu maksāt PVN, ir norādījis, ka neskatoties uz to, ka pēc grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", kas stājās spēkā 2010.gada 1.janvārī, pieteicējas ienākumi no savā īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas netiek uzskatīti par ienākumiem saimnieciskās darbības ietvaros iedzīvotāju ienākumu nodokļa aprēķināšanas vajadzībām, tomēr pieteicējai bija pienākums reģistrēties VID kā ar PVN apliekamai personai, izpildoties likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" noteiktajiem nosacījumiem. Pieteicēja iebilst, jo pieteicējas ieskatā viņai bija tiesības paļauties, ka neesot saimnieciskās darbības veicējai likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" izpratnē pieteicējai nebija pienākums arī maksāt PVN kā saimnieciskās darbības veicējai.

Tiesa konstatē, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 6.punkts noteic, ka saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska darbība par atlīdzību, kas nav darba devēja izmaksāta darba samaksa vai cita atlīdzība darba ņēmējam, no kuras aprēķināmas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Likuma 2.panta otrā daļa noteic, ka saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veiktie ar PVN apliekamie darījumi ir preču piegāde un pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, arī pašpatēriņš.

Pieteicējai pienākums reģistrēties ar PVN apliekamo personu reģistrā radās, jo pieteicēja saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta $5.^4$ daļu pārsniedza šā likuma 3.panta $5.^3$ daļā noteikto slieksni – veikto ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība 2010.gada aprīlī pārsniedza 10 000 latu.

Tiesa no lietas materiāliem konstatē, ka pieteicējas rīcībā, atsavinot kokmateriālus 2010. un 2011.gadā, ir konstatējamas saimnieciskās darbības pazīmes (proti, pakāpeniski pieaugošais darījumu skaits 2010.gadā – 23 un 2011.gadā – 30, kas norāda uz sistemātiskumu, kā arī atlīdzības apjoms - 2010.gadā – Ls 17 996, 09 un 2011.gadā – Ls 26 912, 49), kas atbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 6.punktam. Turklāt ilglaicīgumu apliecina arī fakts, ka pieteicēja jau 2009.gadā guva ienākumus

no kokmateriālu tirdzniecības, kā arī iepriekšējos gados bija reģistrējusi saimniecisko darbību. Pieteicēja daļā par PVN nenorāda arī uz citiem faktiskiem apstākļiem, kādēļ minētie darījumi nebūtu atzīstami par veiktiem saimnieciskās darbības ietvaros.

Arī Eiropas Savienības Tiesa, atbildot uz Augstākās tiesas prejudiciāliem jautājumiem, 2012.gada 19.jūlija spriedumā lietā Nr.C-263/11 Ainārs Rēdlihs pret VID norādīja, ka saskaņā ar PVN direktīvas 9.panta 1.punkta pirmo daļu par „nodokļa maksātāju" ir uzskatāma jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta (sprieduma 25.punkts). Saimnieciskās darbības jēdziens šīs pašas tiesību normas otrajā daļā ir definēts kā jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība, tostarp kalnrūpniecība, lauksaimnieciska darbība un brīvo profesiju darbība. Jo īpaši par saimniecisku darbību ir uzskatāma materiāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tās ilglaicīgus ienākumus. Šajā ziņā ir jāprecizē, ka materiāla īpašuma augļu pārdošana, piemēram, kokmateriālu, kuri ir iegūti privātā mežā, pārdošana, ir jāuzskata par šī īpašuma „izmantošanu" PVN direktīvas 9.panta 1.punkta otrās daļas izpratnē (sprieduma 30., 31.punkts). Līdz ar to, interpretējot saimnieciskās darbības jēdzienu likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē, ir ņemami vērā arī Eiropas Savienības tiesību akti, Eiropas Savienības Tiesas judikatūra, kā arī Augstākās tiesas prakse.

Fakts, ka no 2010.gada 1.janvāra saskaņā ar likumu „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" netiek atsevišķi vērtētas saimnieciskās darbības pazīmes, apliekot ar noteiktu IIN likmi 10% apmērā ienākumus no savā īpašumā esoša augoša meža iegūto kokmateriālu atsavināšanas, izņemot, ja izdevumi, kas saistīti ar šā ienākuma gūšanu, ir atzīti par saimnieciskās darbības izdevumiem (likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 11.panta pirmā četri prim daļa), nenozīmē to, ka personai nav jāmaksā PVN, ja izpildās likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" noteiktie priekšnoteikumi, tajā skaitā tajā noteiktās saimnieciskās darbības pazīmes.

Likumdevējs, grozot likumu „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli", likumprojekta anotācijā paredzēja nodokļa bāzes paplašināšanu ar ienākumu no augoša meža un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas, lai nodrošinātu valsts pamatfunkciju finansēšanu, kā arī, lai turpmāk nodokļu maksātājiem nepastāvētu iespēja dažādi traktēt likuma normas. Līdz ar to likumdevējs jebkurā gadījumā ir noteicis ienākumus no savā īpašumā esošā meža kokmateriālu atsavināšanas par ar IIN apliekamu objektu, kaut arī neparedzot vērtēt atsevišķi saimnieciskās darbības kritērijus.

Līdz ar to pieteicējai pamatoti tika uzlikts pienākums maksāt PVN, ievērojot likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" noteiktos kritērijus.

[13] Pieteicēja ir norādījusi uz pretrunām VID skaidrojumos par nodokļu piemērošanas jautājumiem saistībā ar savā īpašumā esošā augošā mežā iegūto kokmateriālu atsavināšanas aplikšanu ar nodokļiem.

Tiesa, izvērtējot VID vēstules, konstatē, ka pēc būtības VID visās vēstulēs ir norādījis uz faktu, ka pieteicēja ir pārsniegusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta $5.^3$ daļā noteikto slieksni un pieteicējai ir jānomaksā PVN *(lietas 9., 11., 16., 17., 19.lapa)*, atšķirības ir tikai jautājumā par reģistrāciju *(piemēram, lietas 16.lapa)*. Taču šajā jautājumā VID ar Lēmumu ir atzinis savu kļūdu, ka, saņemot pieteicējas 2010.gada 30.septembra iesniegumu reģistrācijai ar PVN apliekamo personu reģistrā, viņa netika piereģistrēta un VID tikai ar 2011.gada 10.augusta lēmumu Nr.8.21.3.1.1/49353, reaģējot uz pieteicējas atkārtoto iesniegumu, ir nolēmis reģistrēt pieteicēju ar PVN apliekamo personu reģistrā *(lietas 53.lapas otra puse)*. Līdz ar to ir nolemts, ka nebija pamata pieteicējai par 2010.gada IV ceturksni un 2011.gada I, II un III ceturksni aprēķināt PVN Ls 3877,88, soda naudu Ls 1163,37 un nokavējuma naudu Ls 643,05, un minētajā daļā sākotnējais lēmums ir atcelts.

Fakts, ka pieteicēja nepiekrita VID sniegtajai interpretācijai saistībā ar saimnieciskās darbības jēdzienu likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē,ir pieteicējas subjektīvais viedoklis un tiesas ieskatā attiecīgā VID rīcība nav uzskatāma par pieteicējas maldināšanu.

[14] Pieteicēja ir lūgusi vērtēt sankciju samērīgumu, ievērojot Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 1.jūlija spriedumā lietā Nr.C-263/11 noteikto, ka sankcijai par pienākuma reģistrēties ar PVN apliekamo personu reģistrā neievērošanu ir jāatbilst samērīguma principam un tās piemērošanas mērķis nav nodrošināt nodokļa iekasēšanu no tā maksātāja.

Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 1.jūlija spriedumā lietā Nr.C-263/11 esošie secinājumi ir attiecināmi uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešās daļas redakciju, kas bija spēkā 2007.gadā un kas paredzēja soda naudu par nereģistrēšanos PVN reģistrā.

Tiesa konstatē, ka pieteicējai ir aprēķināts budžetā nenomaksātais PVN Ls 1134, 49, soda nauda Ls 340,35 un nokavējuma nauda Ls 342,2 saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, piekto un sesto daļu. Līdz ar to tiesa secina, ka pieteicējai ir aprēķināts nenomaksātais PVN, kas viņai bija jānomaksā, ņemot vērā Audita pārskatā un Lēmumā secināto, soda nauda par laikā nenomaksāto PVN, kā arī attiecīgi nokavējuma nauda, bet nevis noteikta soda nauda par nereģistrēšanos ar PVN apliekamo personu reģistrā. Tādējādi tiesa konstatē, ka izskatāmajā lietā sankciju aprēķinam ir cits juridiskais pamatojums, tādēļ PVN, soda naudas un nokavējuma naudas aprēķins ir tiesisks.

[15] Ņemot vērā iepriekš tiesas konstatēto un secināto, tiesa pārsūdzēto Lēmumu atzīst par tiesisku administratīvo aktu, bet pieteicējas pieteikumu par nepamatotu un noraidāmu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, tiesa

nosprieda

noraidīt /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 29.oktobra lēmuma Nr.22.4.7/87777 atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2012.gada 20.jūlija lēmums Nr.23.11/919 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 259,72, soda naudu Ls 77,92, nokavējuma naudu Ls 96,1, pievienotās vērtības nodokli Ls 1134,49, soda naudu Ls 340,35 un nokavējuma naudu Ls 342,2 apmērā.

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

Spriedums sastādīts 2014.gada 13.martā.

Tiesnese K. Kalvāne