Lieta Nr. A420555310
A01960-11/34

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Jelgavā, 2011.gada 27.jūnijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese L.Apšeniece,

piedaloties pieteicējam *E.S.*,
atbildētājas – Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *L.R.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *E.S.* pieteikumu par Valsts ieņēmuma dienesta ģenerāldirektora 2010.gada 19.janvāra lēmuma Nr.22.4/2165 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] No 2009.gada 14.aprīļa līdz 8.jūlijam Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa veica *E.S.* (turpmāk – pieteicējs) iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2006. un 2007.gadu.

Saskaņā ar VID Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka vietnieka 2009.gada 8.jūlija lēmumu Nr.102 (turpmāk – lēmums par audita rezultātiem) pieteicējam papildus aprēķināti un nomaksai budžetā noteikti Ls 299454,51, no tiem: IIN Ls 176968,80, nokavējuma nauda Ls 34001,31 un soda nauda Ls 88484,40; kā arī noteikts pienākums reģistrēties VID kā saimnieciskās darbības veicējam, ja turpmāk tiks veikta saimnieciskā darbība.

Ar VID Zemgales reģionālās iestādes direktora 2009.gada 1.septembra lēmumu Nr.01-10.02/124 (turpmāk – sākotnējais lēmums) lēmums par audita rezultātiem atstāts negrozīts.

Ar VID ģenerāldirektora 2010.gada 19.janvāra lēmumu Nr.22.4/2165 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmumā norādīti šādi argumenti.

[1.1] Auditējamā periodā pieteicējs, nebūdams reģistrējies VID kā saimnieciskās darbības veicējs un kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona, sistemātiski guva ienākumus no nekustamo īpašumu realizācijas, tādējādi veica saimniecisko darbību.

Apstāklis, ka nekustamo īpašumu atsavināšanas rezultātā gūtie ienākumi tika izmantoti kredītsaistību dzēšanai, nemaina darījumu būtību un kvalifikāciju.

[1.2] Tā kā pieteicējs nav sniedzis paskaidrojumus par viņa kontā ieskaitītajiem EUR 7000 un Ls 32, šīs iemaksas pamatoti kvalificētas kā citi ienākumi, par kuriem jāmaksā IIN.

[2] Nepiekrītot Lēmumam, 2010.gada 22.februārī pieteicējs vērsās ar pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikums pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[2.1] Audita pārskatā un lēmumā par audita rezultātiem norādītie normatīvie akti nav saistāmi ar konkrēto auditu.

[2.2] Nav noskaidrots patiesā labuma guvējs, konkrētajā gadījumā – kredītiestāde, kas arī maksā nodokļus par saņemtajiem ienākumiem. Audita laikā ņemti vērā tikai pirkuma līgumi, taču nav ņemti vērā kredīta līgumi. No nekustamo īpašumu pārdošanas

saņemtie naudas līdzekļi tika atmaksāti kredītiestādei, tādējādi pieteicējam neveidojās ar IIN apliekami ienākumi.

[2.3] VID nav izrādījis vēlmi sadarboties, tikai veicis represīvo funkciju.

[3] 2010.gada 17.martā Administratīvajā rajona tiesā saņemts atbildētāja rakstveida paskaidrojums, kurā atbildētājs lūdz pieteikumu noraidīt.

[4] Tiesas sēdē pieteicējs uzturēja pieteikumu.

Atbildētāja pārstāve tiesas sēdē pieteikumu neatzina.

Motīvu daļa

[5] Vispusīgi un objektīvi izvērtējusi lietas materiālus, pārbaudījusi lietā esošos pierādījumus, uzklausījusi tiesas sēdē procesa dalībnieku paskaidrojumus, pēc savas iekšējās pārliecības tiesa atzīst, ka pieteikums daļēji ir apmierināms.

[6] Tiesa konstatē šādus faktiskos apstākļus.

[6.1] No 2009.gada 14.aprīļa līdz 8.jūlijam pieteicējam veikts IIN audits par 2006. un 2007.gadu *(lietas 1.sējuma 29.-46.lapa)*.

[6.2] 2009.gada 8.jūlijā pieņemts lēmums par audita rezultātiem *(lietas 1.sējuma 27.-28.lapa)*.

[6.3] 2009.gada 1.septembrī pieņemts sākotnējais lēmums *(lietas 1.sējuma 17.-24.lapa)*.

[6.4] 2010.gada 19.janvārī pieņemts Lēmums *(lietas 1.sējuma 5.-9.lapa)*.

[7] Lietā pastāv strīds par to, vai VID pamatoti noteica pieteicējam papildus nomaksai budžetā IIN par saņemtajiem ienākumiem no nekustamo īpašumu atsavināšanas un iemaksām bankas kontā.

[8] IIN uzrēķins par ieņēmumiem, ko pieteicējs guvis, auditējamā periodā atsavinot nekustamos īpašumus, tiesas ieskatā veikts nepamatoti.

[8.1] Tiesa konstatē, ka pieteicējs iegādājās un auditējamā periodā atsavināja šādus nekustamos īpašumus:

[8.1.1] 2004.gada 2. un 3.decembrī pieteicējs iegādājās nekustamo īpašumu */adrese/*, Rīgā, kas sastāv no zemes gabala 3855 m^2 platībā, dzīvojamās ēkas un palīgceltnēm. Pieteicēja īpašuma tiesības zemesgrāmatā nostiprinātas 2004.gada 9.decembrī.

2006.gada 10.martā no šī nekustamā īpašuma pieteicējs atdalīja trīs zemes gabalus: */adrese/*, Rīga 963 m^2 platībā, */adrese/*, Rīga 962 m^2 platībā un */adrese/*, Rīga 967 m^2 platībā *(lietas 1.sējuma 72.-73.lapa)*.

2007.gada 15.jūnijā pieteicējs atsavināja nekustamo īpašumu */adrese/*, Rīgā *(lietas 1.sējuma 73.lapa)* un */adrese/*, Rīgā *(lietas 1.sējuma 80.lapa)*.

2007.gada 23. un 24.jūlijā pieteicējs atsavināja nekustamo īpašumu */adrese/*, Rīgā *(lietas 1.sējuma 77.lapa)*.

[8.1.2] 2005.gada 12.aprīlī pieteicējs iegādājās nekustamo īpašumu */adrese/*, Mārupē, Mārupes pagastā, Rīgas rajonā, kas sastāv no zemes gabala 0,25 ha platībā.

2006.gada 3.aprīlī no šī nekustamā īpašuma pieteicējs atdalīja zemes gabalu */adrese/*, Mārupē, Mārupes pagastā, Rīgas rajonā 0,13 ha platībā *(lietas 1.sējuma 86.lapa)*.

2006.gada 14. un 15.decembrī pieteicējs atsavināja nekustamo īpašumu */adrese/*, Mārupē, Mārupes pagastā, Rīgas rajonā *(lietas 1.sējuma 88.lapa)*.

[8.2] Audita laikā no [8.1] darījumiem gūtos ienākumus VID atzina par gūtiem saimnieciskās darbības ietvaros un aplika tos ar IIN. Savu uzskatu VID pamatoja ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" *(redakcijā, kas bija spēkā darījumu veikšanas laikā)* 9.panta pirmās daļas 19.punkta „a" apakšpunktu, kas noteica, ka ar IIN nav apliekami

ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no pārdošanai izgatavotas vai iegādātas lietas (ķermeniskas vai bezķermeniskas) pārdošanas.

Pieteicējs uzskata, ka darījumi interpretējami likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta *(redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007.gada 12.jūnijam)* kontekstā un par tiem IIN nebija jāmaksā.

[8.3] Katra tiesiskā attiecība ir apspriežama pēc tajā brīdī spēkā esošā likuma un pēc tiem faktiskajiem apstākļiem, kas pastāvēja tiesiskās attiecības rašanās brīdī. Līdz ar to ir jāvadās pēc tām tiesību normām, kas bija spēkā darījumu veikšanas brīdī.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punktam ar IIN tiek aplikti fiziskās personas no saimnieciskās darbības gūtie ienākumi. Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta otro daļu iekšzemes nodokļa maksātāja gada apliekamais ienākums ir viņa gada ienākums, izņemot šā likuma 9.pantā minētos neapliekamos ienākumus (..).

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts noteica, ka ar IIN nav apliekami ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem. Savukārt likuma pārējas noteikumu 37.punkts *(redakcijā, kas bija spēkā no 2007.gada 12.jūnija līdz 2009.gada 1.janvārim)* paredzēja, ka attiecībā uz ienākumu no tāda nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas bija maksātāja īpašumā dienā, kad stājās spēkā tie grozījumi šajā likumā, kas paredz 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta izslēgšanu, līdz 2010.gada 1.jūlijam piemērojami likuma noteikumi, kas bija spēkā līdz minēto grozījumu spēkā stāšanās dienai, ja (..) īpašuma tiesības uz maksātājam piederošo nekustamo īpašumu līdz minēto likuma grozījumu spēkā stāšanās dienai ir nostiprinātas zemesgrāmatā.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts nav saistāms ar likuma 11.panta $1.^{1}$daļu, kas definē saimnieciskās darbības jēdzienu. 9.pants noteic, kuru ienākumu veidi netiek iekļauti gada apliekamajā ienākumā. Ja pats ienākuma veids jau netiek iekļauts gada apliekamajā ienākumā, tad nav nozīmes darbības sistemātiskumam un atlīdzības raksturam. Ievērojot iepriekšminētos apsvērumus, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta tekstu, sistēmu ar „a" apakšpunktu, normas attīstības vēsturi (vēlākos grozījumus), likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts tulkojams tā, ka, arī pārdodot vairākus nekustamos īpašumus, kuri bijuši personas īpašumā ilgāk kā 12 mēnešus, gūtais ienākums nav apliekams ar IIN *(skat. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2010.gada 3.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-526 [16] – [17] punktu).*

Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka VID nepareizi ir piemērojis materiālo tiesību normas, kā rezultātā nepamatoti pieteicējam aprēķināja papildus budžetā maksājamo IIN, soda naudu un secīgi arī nokavējuma naudu par [8.1] darījumiem. Lēmums šajā daļā ir prettiesisks un atceļams.

[9] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 4.panta trešo daļu jebkurš ienākums, ko gūst personas, kas ir iekšzemes nodokļu maksātājas, ir apliekams ar IIN vai uzņēmumu ienākuma nodokli, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikts citādi. No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punkta izriet, ka IIN ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus no citiem ienākuma avotiem. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11. un 12.punktam pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti citi ienākumi, kas nav minēti šā likuma 9.pantā. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam

nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

Audita laikā VID konstatēja, ka 2006.gada 5.oktobrī *R.A.* iemaksājis pieteicēja bankas kontā EUR 7000 jeb Ls 4919,63 *(lietas 1.sējuma 193.lapa)* un 2006.gada 23.oktobrī – Ls 32 kā komisiju par pārskaitījumu *(lietas 1.sējuma 201.lapa)*.

Novērtējot iemaksātās naudas summas sasaistē ar pieteicēja paskaidroto un *R.A.* tiesas sēdē liecināto, tiesa uzskata, ka atbildētājs pamatoti šos pieteicēja ienākumus Ls 4951,63 atzinis par citiem ienākumiem, apliekot tos ar IIN Ls 1237,91 apmērā.

[9.1] Tiesa konstatē, ka 2005.gada 9.janvārī starp pieteicēju un *R.A.* noslēgts aizdevuma līgums Nr.1/2005 *(lietas 1.sējuma 146.lapa)*, ar kuru *R.A.* apņēmies piešķirt pieteicējam bezprocentu aizdevumu Ls 85000, līguma parakstīšanas brīdī izsniedzot skaidrā naudā Ls 20562,71 un ar pārskaitījumu EUR 91686.

Tiesas sēdē pieteicējs paskaidroja, ka no *R.A.* vienu reizi ir aizņēmies naudu, noslēdzot par to 2005.gada 9.janvārī aizdevuma līgumu, aizdevuma summu *R.A.* pieteicējam pārskaitīja divās reizēs *(tiesas sēdes protokols, lietas 2.sējuma 38.lapa)*. Arī *R.A.* tiesas sēdē liecināja, ka vienīgais ar pieteicēju noslēgtais aizdevuma līgums ir 2005.gada 9.janvāra līgums *(tiesas sēdes protokols, lietas 2.sējuma 39.lapa)*.

Vienlaikus tiesa konstatē, ka audita laikā pieteicējs ir iesniedzis arī ar *R.A.* 2006.gada 7.martā noslēgtu aizdevuma līgumu Nr.1/2006 *(lietas 1.sējuma 57.lapa)*, kurā *R.A.* ir apņēmies piešķirt pieteicējam bezprocentu aizdevumu Ls 205000, līguma parakstīšanas brīdī izsniedzot skaidrā naudā Ls 27704,58 un ar pārskaitījumu EUR 243771, Ls 1052,56 un EUR 7000.

Novērtējot abu aizdevuma līgumu formu, tiesa uzskata, ka šādi aizdevuma līgumi, kaut arī tajos norādīti konkrēti noslēgšanas datumi, varēja tikt sagatavoti un parakstīti jebkurā brīdī. Uz līgumiem ir tikai pieteicēja un *R.A.* paraksti, līdz ar to tiesas ieskatā nevarēja pastāvēt nekādi šķēršļi līgumus sagatavot arī ar atpakaļejošu datumu. Līgumi nav notariāli apstiprināti, tādējādi nekādu citu pierādījumu par līgumu sagatavošanas un parakstīšanas apstākļiem nav. Turklāt pieteicēja un *R.A.* paskaidrojumi par to, ka nauda tika aizdota tikai uz 2005.gada 9.janvāra līguma pamata, apstiprina tiesas šaubas par darījumu faktisko norisi.

Ievērojot to, ka gada ienākumu un papildu deklarācijas par 2005. un 2006.gadu *(lietas 1.sējuma 51.-56., 67.-69.lapa)* pieteicējs iesniedzis tikai pēc VID pieprasījuma *(lietas 1.sējuma 120.-121.lapa)*, tiesa neuzskata, ka tajās norādītās informācijas patiesums nevarētu tikt apšaubīts.

Pamatojoties uz tiesas sēdē noskaidroto, ka abas puses neatzīst aizdevuma darījuma, kas noformēts kā 2006.gada 7.marta aizdevuma līgums, norisi, tiesa secina, ka faktiski 2006.gadā *R.A.* pieteicējam naudu nav aizdevis. Atzīstot 2006.gada 23.oktobrī saskaņā ar aizdevuma līgumu *R.A.* pārskaitījumu EUR 243771 apmērā *(lietas 1.sējuma 58.lapa)* par darījumam atbilstošu, tiesas ieskatā VID nav pilnībā noskaidrojis visus lietā būtiskos apstākļus. Tiesas sēdē ne pieteicējs, ne *R.A.* nevarēja paskaidrot, ar kādu mērķi veikts pārskaitījums EUR 7000, norādot, ka pārskaitījums noticis sen un tā apstākļus nevar atcerēties. Vienlaikus ne pieteicējs, ne *R.A.* nepieļāva varbūtību, ka EUR 7000 varēja būt pārskaitīti kā aizdevuma daļa.

Tādējādi tiesa uzskata, ka 2006.gada 5.oktobrī pieteicēja no *R.A.* saņemto pārskaitījumu EUR 7000 kā iemaksu kontā VID pamatoti ir uzskatījis par citiem ienākumiem, kas ir apliekami ar IIN.

[9.2] Tiesa nekonstatē, ka pieteicējs atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam būtu iesniedzis pierādījumus, par ko no *R.A.* saņemti Ls 32. Ne pieteicējs, ne *R.A.* tiesas sēdē nespēja paskaidrot šī pārskaitījuma būtību. Līdz ar to tiesa uzskata, ka arī

šo iemaksu kontā VID pamatoti ir uzskatījis par citiem ienākumiem, kas ir apliekami ar IIN.

[10] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa paredz, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) rezultātā aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu, nokavējuma naudu un soda naudu (..).

Ievērojot [8] un [9] secināto, tiesa atzīst, ka VID pamatoti aprēķinājis pieteicējam nokavējuma naudu Ls 450,60 un soda naudu Ls 618,96 par 2006.gadā nenomaksāto IIN Ls 1237,91, bet pārējā daļā nokavējuma naudas un soda naudas aprēķins veikts nepamatoti.

[11] 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.

Tiesa konstatē, ka pieteicējs valsts nodevu Ls 20 apmērā ir samaksājis 2010.gada 17.februārī *(lietas 1.sējuma 10.lapa)*. Tā kā tiesa atzina, ka pieteikums daļēji ir apmierināms, tad no atbildētāja par labu pieteicējam ir piespriežama viņa samaksātā valsts nodeva.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246. – 251., 253.panta pirmo daļu, 289. – 291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

daļēji apmierināt *E.S.* pieteikumu.

Atstāt negrozītu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010.gada 19.janvāra lēmumu Nr.22.4/2165 daļā, ar kuru *E.S.* papildus nomaksai budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis par 2006.gadu Ls 1237,91, nokavējuma nauda Ls 450,60 un soda nauda Ls 618,96.

Atcelt ar tā pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010.gada 19.janvāra lēmumu Nr.22.4/2165 pārējā daļā.

Piedzīt no Latvijas Republikas par labu *E.S.* viņa samaksāto valsts nodevu divdesmit latu apmērā.

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

Tiesnese L.Apšeniece