Lieta Nr.A42911609
SKA–114/2015

S P R I E D U M S

Rīgā 2015.gada 10.aprīlī

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesnese J.Briede
tiesnesis A.Guļāns
tiesnese V.Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. A/ pieteikuma par Valsts ieņēmuma dienesta 2009.gada 29.jūlija lēmuma Nr.19.1/15394 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 15.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas /pers. A/ kompleksu nodokļu auditu. Pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, pievienotās vērtības nodoklis, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, aprēķināta attiecīgā nokavējuma nauda un soda nauda, kā arī samazināta no budžeta atmaksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa summa.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu pilnībā.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2011.gada 13.jūnija spriedumu daļēji apmierināja pieteikumu.

[4] Izskatot lietu sakarā ar pieteicējas un Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzībām, Administratīvā apgabaltiesa ar 2014.gada 15.aprīļa spriedumu daļēji apmierināja pieteikumu. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Pieteicējas darbības vērtējamas kā sistemātiska nekustamo īpašumu iegāde un realizācija nolūkā gūt peļņu.

[4.2] Iztiesāšanas laikā pieteicēja ir iesniegusi atsevišķus pierādījumus, un Valsts ieņēmumu dienests pēc apgabaltiesas pieprasījuma ir precizējis pieteicējas ienākumu un izdevumu aprēķinu.

[4.3] Nosakot darījuma notikšanas laiku, apstāklis, ka iegādātā nekustamā īpašuma ierakstīšana zemesgrāmatā notikusi pēc zemesgabala izpirkšanas, nevar būt pamats, lai atzītu, ka darījums par zemes īpašuma pārdošanu būtu noticis vienlaikus ar īpašuma tiesību ierakstīšanu zemesgrāmatā.

[4.4] Labuma guvējs darījumos ar pilnvarotās personas starpniecību ir tā persona, kura norādīta kā pārdevējs, nevis pārdevēja pilnvarotā persona. Personas paskaidrojumam par pretējo nav piešķirams pierādījuma spēks, ja norādīto apstākļu patiesumu neapstiprina citi lietā pārbaudīti un novērtēti pierādījumi.

[4.5] No dāvinājuma līgumiem, uz kuru pamata izdarīti ieraksti zemesgrāmatā, izriet, ka nekustamos īpašumus /adrese/ un /adrese/, pieteicēja ieguva kā dāvinājumus par dāvinātājiem izdarītajiem pakalpojumiem, līdz ar to nav pamata piešķirt ticamību pieteicējas paskaidrojumam, ka šos nekustamos īpašumus viņa iegādājusies par kopīgiem līdzekļiem ar /pers. B/.

[4.6] Nav ticams, ka pieteicēja 2004.gada decembrī iegādāto nekustamo īpašumu /adrese A/, pēc nepilniem diviem mēnešiem pārdotu ar ievērojamiem zaudējumiem.

[4.7] Attiecībā uz pieteicējas argumentu, ka saimnieciskās darbības izdevumi būtu jāpalielina atbilstoši Valsts zemes dienesta norādītajai ēkas kadastrālajai vērtībai, apgabaltiesa atzina, ka nav iespējams konstatēt, ka pieteicēja būtu ieguldījusi līdzekļus nekustamā īpašuma būvniecībā ēkas kadastrālās vērtības apmērā.

[4.8] Iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda un nokavējuma nauda par pieteicējas darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem 2005. un

2006.gadā aprēķināta nepamatoti, līdz ar to lēmums šajā daļā ir atceļams.

[4.9] Soda naudas piemērošana par laikus nesamaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2007.gada ienākumiem no saimnieciskās darbības konkrētajā gadījumā ir tiesiska un pamatota. Nav konstatējama soda naudas nesamērība, kā arī tas, ka soda naudas noteikšanā pret pieteicēju būtu pieļauta atšķirīga attieksme.

[4.10] Pieteicējas ienākumi no iedzīvotāju maksājumiem par dzīvojamo telpu īri saskaņā ar noslēgtajiem līgumiem nav apliekami ar pievienotās vērtības nodokli, tādēļ lēmums šajā daļā atceļams.

[4.11] Tas, ka pieteicēja laicīgi nereģistrēja saimniecisko darbību, nav pamats secināt, ka viņai nebija jāveic attiecīgi nodokļu maksājumi. Pieteicēja atbilst likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu" noteiktajam pašnodarbinātās personas statusam, līdz ar to viņai bija jāveic atbilstošas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas no saimnieciskās darbības ietvaros gūtajiem ienākumiem.

[4.12] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmajā un trešajā daļā ir noteikta atbildība par budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru samazināšanu ar sankciju līdz 50 procentiem no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas, savukārt minētā likuma 34.pantā ir noteikta atbildība par saimnieciskās darbības veikšanu, nereģistrējoties kā nodokļu maksātājam, ar sankciju 150 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļu summas. Apstākļi, ka nodokļu administrācija izvēlējusies pieteicējai labvēlīgāko risinājumu, jo pieteicēja gan samazināja budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, gan prettiesiski nereģistrējās kā saimnieciskās darbības veicēja, nav konstatējams pieteicējas tiesību vai tiesisko interešu aizskārums.

[5] Pieteicēja ir iesniegusi kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru Valsts ieņēmumu dienesta lēmums atstāts negrozīts. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Apelācijas instances tiesa pārkāpusi lietas izskatīšanas kārtību, jo lietas izskatīšana pēc būtības uzsākta mutvārdu procesā, bet turpināta rakstveida procesā.

[5.2] Pieteicējas veiktie nekustamā īpašuma pārdošanas darījumi nepareizi atzīti par saimniecisko darbību.

[5.3] Darījums, kas saistīts ar nekustamā īpašuma /adrese B/, un tajā esošās kustamās mantas pārdošanu, nepamatoti iekļauts 2007.gada ienākumos.

[5.4] Nav vērtēts jautājums par pamatlīdzekļu nolietojuma iekļaušanu pieteicējas izdevumos attiecībā uz dzīvokli /adrese C/.

[5.5] Apgabaltiesa nav pilnīgi izvērtējusi visus apstākļus un pierādījumus, kas saistīti ar vairāku nekustamo īpašumu iegādi un pārdošanu.

[5.6] Pieteicējas 2005.gada ienākumos nepamatoti iekļauts nekustamā īpašuma /Nosaukums A/, Barkavas pagastā, pārdošanas darījums.

[5.7] Apelācijas instances tiesa nav piemērojusi tiesību normas, ko tai vajadzēja piemērot saistībā ar pieteicējas izdevumiem par nekustamajiem īpašumiem /adrese/, /adrese/ un /adrese/.

[5.8] Vērtējot pieteicējas kontā ienākošos maksājumus, kas saistīti ar /pers. C/ piederošo dzīvokļu izīrēšanu, nepamatoti nav piemērots Civillikuma 2343.pants.

[5.9] Nav pilnīgi un vispusīgi novērtēti apstākļi, kas saistīti ar pieteicējas samaksātajiem kredīta procentiem.

[5.10] Nekustamajā īpašumā /adrese B/, esošās kustamās mantas pārdošanas darījums nepamatoti iekļauts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajos darījumos par 2007.gada decembri.

[5.11] Apelācijas instances tiesa kļūdaini piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu, kā arī šī likuma 34.pantu attiecībā uz aprēķinātajām sociālās apdrošināšanas iemaksām un ar to saistīto nokavējuma naudu un soda naudu.

[6] Paskaidrojumā par kasācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka ir pamats atteikties ierosināt kasācijas tiesvedību.

Motīvu daļa

[7] Kasācijas sūdzības iesniedzēja uzskata, ka apgabaltiesa nedrīkstēja izskatīt lietu rakstveida procesā, jo pieteikums tiesā iesniegts pirms 2013.gada 1.janvāra. Pieteicējas ieskatā, uzsākot lietas izskatīšanu pēc būtības mutvārdu procesā, tiesai nebija tiesību turpināt lietas izskatīšanu rakstveida procesā.

Minētie argumenti ir analizēti un uz tiem dota atbilde Augstākās tiesas judikatūrā. Piemēram, 2013.gada 4.oktobra spriedumā lietā Nr.SKA – 860/2013 norādīts, ka, ņemot vērā Administratīvā procesa likuma pārejas noteikumu 11.punkta vārdisko formulējumu, šī norma attiecas uz to tiesu, kuras kompetencē ietilpst *pieteikuma* izskatīšana, nevis apelācijas sūdzības vai kasācijas sūdzības izskatīšana. Likuma pārejas noteikumi arī nesatur ierobežojumus attiecībā uz lietu izskatīšanu rakstveida procesā apelācijas kārtībā. Tātad no 2013.gada 1.janvāra lietas apelācijas kārtībā izskatāmas rakstveida procesā neatkarīgi no pieteikuma vai apelācijas sūdzības iesniegšanas laika.

Tas, ka tiesa lietas izskatīšanu pēc būtības uzsākusi mutvārdu procesā, nemaina iepriekš minēto, tādēļ apgabaltiesa var noteikt lietas izskatīšanu rakstveida procesā pēc saviem ieskatiem. Līdz ar to nav pamatots no kasācijas sūdzības izrietošais apsvērums, ka tiesas tiesībām turpināt lietas izskatīšanu rakstveida procesā būtu jābūt īpaši noteiktām tiesību normā.

Lēmumu pāriet uz rakstveida procesu atbilstoši Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmajai daļai apgabaltiesa pieņēma 2014.gada 24.februāra tiesas sēdē (*lietas 4.sējuma 193.lapa*). Apgabaltiesa 2014.gada 26.februārī no Valsts ieņēmumu dienesta saņēma Nodokļu informatīvās sistēmas izdruku, kuru 2014.gada 28.februārī pārsūtīja zināšanai pieteicējai, vienlaikus paziņojot, ka pieteicējai ir tiesības līdz 2014.gada 11.martam iesniegt viedokli par to. Līdz ar to nav pamatots pieteicējas iebildums, ka lietas dalībniekiem nebija iespējas izteikt savu viedokli saistībā ar tiem pierādījumiem, kas lietai pievienoti pēc tam, kad tiesa mainīja lietas izskatīšanas kārtību. Savukārt to, ka lietas dalībniekiem ir zināmas viņu tiesības un pienākumi, apgabaltiesa noskaidroja 2013.gada 7.februāra sēdē (*lietas 3.sējuma 172.lapa*), un atkārtoti par to pārliecinājās 2013.gada 3.jūnija sēdē, kad arī uzsāka lietas izskatīšanu pēc būtības (*lietas 3.sējuma 223.lapa*). Līdz ar to Augstākā tiesa nekonstatē, ka, nolemjot turpināt lietas izskatīšanu

rakstveida procesā, apgabaltiesa būtu liegusi pieteicējai īstenot likumā paredzētās procesuālās tiesības.

[8] Apgabaltiesa atzina, ka lietā jānoskaidro, vai pieteicēja, auditējamā periodā atsavinot sev piederošos nekustamos īpašumus, ir veikusi saimniecisko darbību. Savā interpretācijā par saimnieciskās darbības pazīmēm apgabaltiesa ir balstījusies uz Eiropas Savienības Tiesas, Satversmes tiesas, kā arī Augstākās tiesas judikatūru, tajā skaitā uz Augstākās tiesas 2014.gada 23.janvāra spriedumu lietā Nr.SKA-25/2014, kura 11.punktā citstarp atzīts, ka nozīmīgi ir tas, vai īpašumi ir tirgošanās objekts, proti, jau iegādāti ar mērķi tos pārdot, kas pati par sevi ir atzīstama par saimniecisko darbību. Apgabaltiesa uzskatīja, ka pieteicējas rīcībā šādas pazīmes ir konstatējamas.

Apgabaltiesas spriedums atbilst minētajai judikatūrai, un Augstākajai tiesai kopumā nerodas šaubas, ka apgabaltiesa pieteicējas rīcībā, iegādājoties uz pārdodot nekustamos īpašumus, pareizi ir saskatījusi saimnieciskās darbības pazīmes, tostarp sistemātiskumu, īpašumu iegādi ar mērķi tos pārdot, kā arī nolūku gūt peļņu. Tādēļ šajā lietā nav nozīmes pieteicējas apsvērumam, ka iegādātā īpašuma neizmantošana personiskajām vajadzībām pati par sevi nav uzskatāma par īpašuma izmantošanu saimnieciskās darbības ietvaros. Tieši sistemātiska nekustamo īpašumu iegāde un pārdošana nolūkā gūt peļņu ir tas apgabaltiesas spriedumā minētais apstāklis, ar ko saimnieciskā darbība atšķiras no sava īpašuma pārvaldīšanas, līdz ar to nav pamatots pieteicējas arguments, ka no apgabaltiesas konstatētā tas nav saprotams.

Tāpat noraidāms ir arī pieteicējas iebildums, ka apelācijas instances tiesa nav mēģinājusi noskaidrot apstākļus saistībā ar katra nekustamā īpašuma iegādes mērķi. Nodokļu lietās tieši privātpersonai pašai vislabāk ir zināmi fakti par tās ienākumiem, izdevumiem un citiem nozīmīgiem apstākļiem. Tādēļ nodokļu maksātājam ir svarīgi līdzdarboties pierādījumu savākšanā. Tas izriet gan no Administratīvā procesa likuma 150.panta trešās daļas, gan no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta (*sk. Augstākās tiesas 2011.gada 3.marta sprieduma lietā Nr.SKA – 61/2011 9.punktu*). Līdz ar to, ja, pieteicējas ieskatā, šādi pierādījumi pastāv, viņai pašai bija pienākums tos iesniegt. Tādēļ tas vien, ka, pieteicējas ieskatā, apgabaltiesa nav noskaidrojusi kādus apstākļus, nav pamats sprieduma atcelšanai, jo apgabaltiesa savu secinājumu par pieteicējas saimniecisko darbību, kā jau minēts, ir balstījusi uz sistemātisku nekustamo īpašumu iegādi un pārdošanu nolūkā gūt peļņu. Apgabaltiesas arguments, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par pretējo, proti, par atsavināto īpašumu izmantošanu personiskajām vajadzībām vai nolūku paturēt tos sev vai ģimenes locekļiem, šajā gadījumā uzskatāms tikai par papildu apsvērumu.

[9] Pieteicēja uzskata, ka apgabaltiesa nav novērtējusi visus iesniegtos pierādījumus, kas saistīti ar nekustamā īpašuma/adrese/un /adrese/, iegādi un pārdošanu.

Apgabaltiesa spriedumā ir atzinusi par pareizu Valsts ieņēmumu dienesta veikto aprēķinu precizējumu, savukārt tajā norādīti apsvērumi, kādēļ nav pamata palielināt saimnieciskās darbības izdevumus, proti, dokumentos norādītā informācija ir pretrunīga, kā arī nav pierādījumu, kas liecinātu par samaksu. Papildus tam apgabaltiesa spriedumā ir norādījusi, ka nekustamos īpašumus /adrese/ un /adrese/, pieteicēja ir ieguvusi kā dāvinājumus, līdz ar to nav pamata piešķirt ticamību pieteicējas paskaidrojumam, ka šos nekustamos īpašumus viņa iegādājusies par kopīgiem līdzekļiem ar /pers. B/ un ka pieteicēja pārskaitījusi viņam pusi no saņemtās pārdošanas summas.

Augstākā tiesa secina, ka apgabaltiesa ir novērtējusi lietā esošos pierādījumus attiecībā uz iepriekš minēto nekustamo īpašumu iegādi un pārdošanu. Procesa dalībnieka atšķirīgs viedoklis par pierādījumu novērtējumu neliecina, ka tiesa objektīvi nenoskaidroja lietas apstākļus, nenovērtēja pierādījumus vai nedeva tiem juridisku vērtējumu (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2007.gada 22.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-305/2007 10.punktu*). Augstākās tiesas kompetencē nav pēc būtības izskatīt argumentus, kas vērsti uz pierādījumu pārvērtēšanu.

[10] Pēc pieteicējas domām, nav vērtēti visi pierādījumi, kas saistīti ar nekustamā īpašuma /Nosaukums B/, Ozolnieku pagastā, iegādi.

Apgabaltiesa spriedumā atzinusi par pareizu Valsts ieņēmumu dienesta veikto aprēķinu precizējumu, un par minēto nekustamo īpašumu tajā teikts, ka nav pamata palielināt saimnieciskās darbības izdevumus, jo dokumentos norādītā informācija ir pretrunīga, kā arī nav pievienoti pierādījumi, kas liecinātu par samaksu.

Augstākās tiesas ieskatā, no lietas apstākļiem ir saprotams, kāda ir bijusi tiesas attieksme pret pierādījumu kopumu. Tādēļ tas vien, ka apgabaltiesa savā spriedumā nav atsevišķi aprakstījusi pieteicējas minētos apstākļus un nav plašāk izvērsusi iestādes sniegto motivāciju, nav pamats secināt, ka tiesa nav izpildījusi pienākumu novērtēt pierādījumus.

[11] Saistībā ar nekustamā īpašuma /Nosaukums C/, Šēderes pagastā, un /Nosaukums D/, Indrānu pagastā, pārdošanas apstākļiem pieteicēja norāda, ka nav pierādījumu par to, ka pieteicēja būtu saņēmusi pirkuma maksu.

Apgabaltiesa spriedumā ir piekritusi Valsts ieņēmumu dienesta secinājumam, ka labuma guvējs darījumos ar pilnvarotās personas starpniecību ir tā persona, kura norādīta kā pārdevējs, nevis pārdevēja pilnvarotā persona. Darījumu pārbaudē apgabaltiesa ir devusi priekšroku ierakstiem publiskajos reģistros, nevis personu paskaidrojumiem. Citiem vārdiem, apgabaltiesa faktiski atzinusi, ka darījumos, kurus pieteicējas pārstāvis veicis pieteicējas vārdā, gūtie ieņēmumi ir uzskatāmi par pašas pieteicējas ieņēmumiem.

Tādējādi apgabaltiesa pēc būtības ir atbildējusi uz pieteicējas argumentu un saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.panta trešo daļu ir paskaidrojusi, kādēļ tā devusi priekšroku vieniem pierādījumiem iepretim citiem pierādījumiem.

[12] Pieteicēja uzskata, ka viņas ienākumos nepamatoti iekļauta rokasnauda par nekustamā īpašuma /Nosaukums A/, Barkavas pagastā,

pārdošanu un ka tādējādi pārkāpta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta otrā daļa un Civillikuma 1725.pants. Pieteicējas ieskatā, nav pierādījumu, ka pārdošanas darījums iekļaujams 2005.gadā gūtajos ieņēmumos.

Apgabaltiesa ir secinājusi, ka pieteicēja rokasnaudu kā samaksu par nekustamā īpašuma pārdošanu ar pilnvarotās personas starpniecību ir saņēmusi līguma parakstīšanas dienā 2005.gada 9.decembrī, kā arī ir vērtējusi un noraidījusi argumentu par to, ka nekustamā īpašuma ierakstīšana zemesgrāmatā notikusi vēlāk.

Vienlaikus Augstākā tiesa atzīmē, ka nesaskata nepieciešamību izvērtēt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta otrās daļas un Civillikuma 1725.panta piemērošanu, jo atzīst, ka aplūkojamā situācijā strīds faktiski ir par pierādījumu novērtēšanu, nevis tiesību normu piemērošanu.

[13] Pieteicējas ieskatā, nav pilnīgi izvērtēti apstākļi saistībā ar nekustamā īpašuma /adrese A/, iegādi un pārdošanu.

Augstākā tiesa konstatē, ka apgabaltiesa spriedumā ir sniegusi apsvērumus, kāpēc tā piešķīrusi ticamību pirkuma līgumiem, kuri reģistrēti zemesgrāmatā, un nav piešķīrusi ticamību citām darījumos iesaistīto personu sniegtajām ziņām. Tādējādi pieteicējas iebildumi faktiski ir vērsti tikai uz pierādījumu pārvērtēšanu, kas nav kasācijas instances tiesas kompetencē.

[14] Saistībā ar nekustamajiem īpašumiem /adrese/, /adrese/ un /adrese/, pieteicēja izvirza argumentu par Valsts zemes dienesta izziņā norādītās būves vērtības iekļaušanu pieteicējas izdevumos.

Apgabaltiesa ir vērtējusi šo argumentu, norādot, ka no iesniegtās izziņas nav iespējams konstatēt, ka pieteicēja būtu ieguldījusi savus līdzekļus šā nekustamā īpašuma būvniecībā izziņā norādītās ēkas kadastrālās vērtības apmērā.

Vienlaikus nav pamatots pieteicējas arguments, ka apgabaltiesai vajadzēja piemērot Ministru kabineta 2001.gada 31.jūlija noteikumu Nr.338 „Kārtība, kādā veicama ieņēmumu un izdevumu uzskaite iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām" (bija spēkā līdz 2007.gada 23.martam) 25.punktu. Tajā bija paredzēts, ka katru pamatlīdzekli uzskaita atsevišķi. Ja, to reģistrējot analītiskās uzskaites reģistrā, nav zināmas pamatlīdzekļa iegādes, izveidošanas izmaksas vai inventarizācijas vērtība, par pamatlīdzekļa sākotnējo vērtību uzskata attiecīgā pamatlīdzekļa tirgus vērtību tajā dienā, kad tas tiek uzskaitīts.

Augstākā tiesa norāda, ka minētā tiesību norma attiecas uz pamatlīdzekļu sākotnējās vērtības noteikšanu uzskaites vajadzībām. No tās neizriet, ka attiecīgā kārtībā noteiktā uzskaites vērtība būtu ietverama saimnieciskās darbības izdevumos attiecīgajā taksācijas gadā.

[15] Pieteicēja uzskata, ka apgabaltiesa, vērtējot pieteicējas kontā ienākošos maksājumus par /pers. C/ piederošo dzīvokļu izīrēšanu, nav piemērojusi Civillikuma 2343.pantu.

Atbildot uz attiecīgo pieteicējas argumentu, apgabaltiesa ir norādījusi, ka no darījumu būtības izriet, ka pieteicēja veica /pers. C/ piederošo īpašumu apsaimniekošanu, gūstot no tās attiecīgus ienākumus. Proti, apgabaltiesa saņemtās summas atzinusi par pieteicējas ienākumu, nevis /pers. C/ ienākumu.

Izvērtējot minēto, Augstākā tiesa atzīst, ka nav nepieciešamības skatīt jautājumu par Civillikuma 2343.panta piemērošanu, jo aplūkojamā situācijā strīds faktiski ir par pierādījumu novērtēšanu, nevis tiesību normu piemērošanu.

[16] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta trešās daļas 4.punktu izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīts pamatlīdzekļu nolietojums, ko aprēķina saskaņā ar šā likuma 11.^{5}pantu un likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13.pantu.

Pamatots ir pieteicējas iebildums, ka pamatlīdzekļu nolietojuma summas iekļaušana saimnieciskās darbības izdevumos ir bijis viens no viņas argumentiem apelācijas instances tiesā, iesniedzot arī attiecīgus aprēķinus, taču no apgabaltiesas sprieduma motīvu daļas neizriet, ka minētais arguments būtu vērtēts. Apgabaltiesa spriedumā ir atzinusi par pareizu Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 20.februāra aprēķinu precizējumu (*lietas 4.sējuma 155.lapa*), taču arī tajā nav pausta iestādes attieksme pret minēto pieteicējas argumentu. Tāpat pamatlīdzekļu nolietojuma iekļaušana saimnieciskās darbības izdevumos nav vērtēta Administratīvās rajona tiesas spriedumā, kura pamatojumam apgabaltiesa daļēji pievienojusies. Tādējādi šajā ziņā ir pārkāpta Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa, kas paredz tiesas pienākumu novērtēt pierādījumus.

[17] Nav saprotami apgabaltiesas secinājumi saistībā ar pieteicējas kredīta procentu maksājumiem par aizdevumu nekustamā īpašuma iegādei.

Pieteicēja savā pieteikuma papildinājumā (*lietas 1.sējuma 114.lapa*) norāda, ka viņas saimnieciskās darbības izdevumos par nekustamo īpašumu /adrese C/, citstarp iekļaujami kredīta procenti saskaņā ar aizdevuma līgumu Nr.05-115728-PK.

Valsts ieņēmumu dienesta aprēķinu precizējumā kredīta procentu maksājumi laikā no 2015.gada 1.decembra līdz 2007.gada 27.jūnijam ir attiecināti uz pieteicējas saimnieciskās darbības izdevumiem (atzīstot, ka kredīts ņemts nekustamā īpašuma /adrese C/, iegādei), savukārt procentu maksājumi no 2007.gada 1.jūlija nav attiecināti uz saimnieciskās darbības izdevumiem, norādot, ka 2007.gada 27.jūnijā ir saņemts papildu aizdevums, kura mērķis nav zināms.

Apgabaltiesa savā spriedumā, no vienas puses, ir atzinusi par pareizu Valsts ieņēmumu dienesta aprēķinu precizējumu, savukārt, no otras puses, ir norādījusi, ka apstāklis, ka ticis ieķīlāts dzīvoklis /adrese/, nevar būt pamats kredīta procentu attiecināšanai tieši uz šo nekustamo īpašumu. Tādējādi apgabaltiesas secinājumi, pirmkārt, ir savstarpēji pretrunīgi un, otrkārt, neatbild uz pieteicējas argumentu kopumā. Līdz ar to apelācijas instances tiesa nav pienācīgi novērtējusi pierādījumus.

[18] Pamatots ir kasācijas sūdzības arguments, ka apelācijas instances tiesa nav pilnīgi un vispusīgi izvērtējusi pierādījumus, kas saistīti ar nekustamā īpašuma /Nosaukums D/, Indrānu pagastā, iegādi. Pieteicēja apgabaltiesai ir sniegusi paskaidrojumus par minētā nekustamā īpašuma iegādes izdevumu iekļaušanu saimnieciskās darbības izdevumos, taču tiesas spriedumā šie apstākļi nav vērtēti. Tie nav vērtēti arī Valsts ieņēmumu dienesta aprēķinu precizējumā, kuru apgabaltiesa atzinusi par pareizu. Izskatot lietu no jauna attiecīgajā daļā, apgabaltiesai ir jāpārbauda, vai lietā atrodas visi nepieciešamie pierādījumi, kā arī vai pamatotas ir pieteicējas un Valsts ieņēmumu dienesta norādītās nekustamā īpašuma iegādes vērtības – attiecīgi 2753 un 928,02 lati.

[19] Apgabaltiesa spriedumā secinājusi, ka nav konstatējamas kļūdas Valsts ieņēmumu dienesta aprēķinā par 2007.gadā atsavinātajiem pieteicējas īpašumiem. Minētais aprēķins (*lietas 4.sējuma 173.lapa*) ietver arī nekustamā īpašuma /adrese B/, un kustamās mantas pārdošanu saskaņā ar 2007.gada 20. un 21.decembra līgumiem. Pieteicēja tiesai ir izteikusi argumentus pret šī darījuma iekļaušanu pieteicējas 2007.gada ienākumos, norādot, ka pirkuma maksa saņemta tikai 2008.gadā un ka par to liecina lietā esošie bankas kontu izraksti.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 7.pantu maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda (kalendārā gada) laikā iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums. Savukārt minētā likuma 19.panta otrajā daļā paredzēts, ka deklarācijā tiek uzrādīti visi maksātāja taksācijas periodā (kalendāra gadā) gūtie ienākumi. Tādējādi, aprēķinot iedzīvotāju ienākuma nodokli, ir svarīgi noskaidrot, kurā taksācijas gadā ir gūts apliekamais ienākums.

Augstākā tiesa līdzšinējā praksē jau ir norādījusi, ka līguma noslēgšanas diena ir atzīstama par nekustamā īpašuma pārdošanas dienu, taču tā nenosaka ienākuma gūšanas dienu (*sk. Augstākās tiesas 2010.gada 3.decembra spriedumā lietā Nr.SKA–526/2010 22. un 23.punktu*). Apgabaltiesa savā spriedumā šos apstākļus nav vērtējusi, kaut arī tiem ir nozīme lietā, kā arī par tiem ir iesniegti pierādījumi un izteikti argumenti. Tādējādi apgabaltiesas spriedums minētajā daļā atceļams.

[20] Apgabaltiesa atstājusi negrozītu Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu arī daļā par pienākumu samaksāt pievienotās vērtības nodokli par nekustamajā īpašumā /adrese B/, esošās kustamās mantas pārdošanas darījumu.

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta pirmo daļu (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim) preču piegāde ir notikusi, ja preces nosūtītas vai atlīdzība par preču piegādi saņemta pirms preču nosūtīšanas. Savukārt šā likuma 1.panta 2.punktā bija noteikts, ka preču piegāde ir darījums, kas izpaužas kā īpašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu (īpašumu).

Līdzīgi kā konstatēts iepriekšējā punktā, pieteicēja ir izteikusi iebildumus par brīdi, kurā minētais darījums atzīstams par notikušu, norādot, ka pārdošanas darījums noticis 2008.gada janvārī. Savukārt apgabaltiesa sprieduma motīvu daļā, lai arī minējusi vairākus faktus saistībā ar minētā darījuma norisi (tostarp pircējas liecību, ka īpašumā sāka dzīvot 2008.gada janvārī, kad arī pārskaitīta nauda), nav sniegusi savu vērtējumu, kurā brīdī preču piegāde atzīstama par notikušu atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta pirmajai daļai. Tā kā šim apstāklim ir nozīme, aprēķinot laicīgi nesamaksāto pievienotās vērtības nodokli, kā arī no tā izrietošo soda naudu un nokavējuma naudu, apgabaltiesas spriedums atceļams attiecīgajā daļā.

[21] Savukārt noraidāms ir pieteicējas arguments par to, ka saistībā ar valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām apgabaltiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu un nav piemērojusi 34.pantu, ko vajadzēja piemērot.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa kopsakarā ar panta trešo daļu (redakcijā, kas stājās spēkā 2007.gada 1.janvārī un bija spēkā pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas laikā) paredzēja nodokļu maksātāja atbildību par budžetā iemaksājamo nodokļu apmēra samazināšanu, aprēķinot soda naudu 50 procentu apmērā no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas.

Turpretim likuma 34.pants minētajā laikā paredzēja soda naudu 150 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļu summas, ja persona veic saimniecisko darbību, nereģistrējoties kā nodokļu maksātājs.

Apgabaltiesa pamatoti ir konstatējusi, ka pieteicēja gan samazināja budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, gan prettiesiski nereģistrējās kā saimnieciskās darbības veicēja. Lai arī lietas faktiskajiem apstākļiem precīzāk atbilst likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.pants, iestāde, piemērojot 32.panta pirmo un trešo daļu, nav pasliktinājusi pieteicējas stāvokli, tādēļ nav iemesla atcelt piemēroto soda naudu.

Pieteicēja kļūdaini uzskata, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta piemērošana izslēdz nokavējuma naudas aprēķināšanu. Pamats nokavējuma naudas aprēķināšanai ir minētā likuma 29.panta otrā daļa, kura paredz, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda, un šī tiesību norma ir norādīta arī pārsūdzētajā lēmumā.

[22] Tā kā šajā spriedumā konstatētie tiesību normu pārkāpumi var ietekmēt pieteicējai papildus aprēķināto nodokļu apmēru kopumā, apgabaltiesas spriedums atceļams pilnībā, bet lieta nosūtāma apelācijas instances tiesai jaunai izskatīšanai, ņemot vērā šajā spriedumā konstatēto.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 2.punktu un 348.panta 2.punktu, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 15.aprīļa spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai.
Atmaksāt /pers. A/ drošības naudu 71,14 *euro* apmērā.
Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnese *(paraksts)* J.Briede

Tiesnesis *(paraksts)* A.Guļāns

Tiesnese *(paraksts)* V.Kakste