ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A42980409
AA43-0241-13/9

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2013.gada 3.jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja S.Liniņa,
tiesneši I.Amona un V.Poķis,

piedaloties pieteicēja *G.K.* pārstāvim *E.D.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *S.Z.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *G.K.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 29.septembra lēmuma Nr.19.1/19267 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 28.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – atbildētājs vai VID) Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 5.audita daļa no 2008.gada 8.decembra līdz 2009.gada 9.martam *G.K.* veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk arī – IIN) auditu par 2005., 2006. un 2007.gadu. Saskaņā ar VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 5.audita daļas priekšnieces 2009.gada 9.marta lēmumu Nr.4.2.5/8 *G.K.* nomaksai budžetā tika noteikts IIN Ls 924 534,65 apmērā, soda nauda Ls 1 386 801,99 apmērā un nokavējuma nauda Ls 216 254,03 apmērā.

VID Rīgas reģionālās iestādes direktors ar 2009.gada 15.maija lēmumu Nr.1.3/14250 nolēma atstāt negrozītu sākotnējo lēmumu.

[2] Ar VID ģenerāldirektora 2009.gada 29.septembra lēmumu Nr.19.1/19267 (turpmāk arī – Lēmums) atstāts negrozīts VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2009.gada 15.maija lēmums Nr.1.3/14250.

Lēmumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] *G.K.* sistemātiski, pastāvīgi saņēma ienākumus no viņam piederošo nekustamo īpašumu atsavināšanas, nodarbojās ar nekustamo īpašumu tirdzniecību, jo auditējamajā periodā atsavināti 16 nekustamie īpašumi vai to domājamās daļas, veicot 499 darījumus. Nav iegūti pierādījumi par to, ka *G.K.* nekustamos īpašumus izmantojis personiskajām vajadzībām.

Tādējādi *G.K.* darbība, veicot nekustamo īpašumu pārdošanas darījumus, saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmo prim daļu un Komerclikuma 1.panta trešo daļu kvalificējama kā saimnieciskā darbība. Līdz ar to saņemtā atlīdzība ir uzskatāma par ar IIN apliekamu objektu.

[2.2] Turklāt *G.K.* 2005.gada 13.janvārī no *A.B.* saņēma naudas summu EUR 500 (Ls 351,40) par starpniecības pakalpojuma sniegšanu. VID konstatējis, ka saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta otrās daļas 1.punktu 2005.gadā *G.K.* guvis saimnieciskās darbības ieņēmumus no pakalpojuma sniegšanas – informācijas pārdošanas Ls 351,40 apmērā, kā arī konstatējis, ka *G.K.* 2006.gadā ir saņēmis ienākumus no nekustamā īpašuma nomas Ls 1180 apmērā.

[2.3] Ievērojot minēto, VID Rīgas reģionālā iestāde saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 11.panta otrās daļas 1.punktu, trešās daļas 10., 13. un 15.punktu, Ministru kabineta 2000.gada 18.oktobra noteikumu Nr.357 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" 26., 27., 29. un 46.^{2}punkta 2.apkašpunktu pamatoti noteica pieteicējam par 2005.gadu ar IIN apliekamo ienākumu no saimnieciskās darbības Ls 1 035 120,98, par 2006.gadu – Ls 291 854,39, par 2007.gadu – 2 665 313,54, attiecīgi aprēķināja IIN - kopā Ls 924 534,65, kā arī soda naudu un nokavējuma naudu, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu, 34.panta pirmo daļu, 29.panta otro daļu.

[3] 2009.gada 9.novembrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts *G.K.* (turpmāk arī – pieteicējs) pieteikums par Lēmuma atcelšanu.

Pieteicējs pieteikumā norāda, ka atbildētājs nav piemērojis tiesību normu, kura bija jāpiemēro - likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktu, jo auditējamā periodā domājamās daļās atsavinātais nekustamais īpašums viņa īpašumā ir bijis vairāk kā 12 mēnešus un tādējādi atbilstoši likuma prasībām, ienākumi no šāda īpašuma pārdošanas ir ar IIN neapliekami ienākumi. Audita laikā atbildētājs nav ieguvis pierādījumus apgalvojumam, ka pieteicējs auditējamā periodā pārdoto īpašumu būtu nopircis jau ar nolūku to pārdot, lai gūtu peļņu. VID lēmumā nav konkrēta datuma, līdz kuram it kā pieteicējam bija saimnieciskā darbība jāreģistrē. Tādējādi Lēmums atzīstams par prettiesisku un ir atceļams.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 28.jūnija spriedumu pieteicēja pieteikums par Lēmuma atcelšanu apmierināts, bet pieteikuma daļā par Lēmuma atcelšanu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto IIN un ar to saistīto nokavējuma naudu un soda naudu, kas aprēķināti par saimnieciskās

darbības ieņēmumiem no pakalpojumu sniegšanas – informācijas pārdošanas Ls 351,40 apmērā – *A.B.* un ienākumiem no SIA „*/Nosaukums/*" par zemes nomu Ls 1054,76 apmērā, tiesvedība izbeigta.

Spriedums pamatots ar turpmāk minēto.

[4.1] Tiesa konstatē, ka lietā strīds ir par to, vai VID pamatoti ir uzskatījis, ka pieteicēja darbība, laika posmā no 2005. līdz 2007.gadam pārdodot nekustamos īpašumus, ir uzskatāma par saimniecisko darbību un minētie darījumi ir apliekami ar IIN kā no saimnieciskās darbības gūtie ienākumi.

[4.2] Noskaidrojot jautājumu, vai sistemātiska nekustamo īpašumu, kas ir bijuši personas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, pārdošana ir saimnieciskā darbība un vai ienākums no tās iekļaujams ar IIN apliekamajā ienākumā, Administratīvā rajona tiesa atsaucas uz Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk arī – Senāts) 2010.gada 3.decembra spriedumu lietā Nr.SKA-526/2010, kur Senāts secina, ka 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 (*sk. Augstākās tiesas Senāta 2010.gada 3.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-526/2010 13.-17.punktu*).

[4.3] Lietā nepastāv strīds par to, ka IIN, nokavējuma nauda un soda nauda par 2005., 2006. un 2007.gadu pieteicējam aprēķināta, ņemot vērā ieņēmumus, kas veidojās no tādu nekustamo īpašumu pārdošanas, kas bijuši pieteicēja īpašumā ilgāk kā 12 mēnešus. No šādiem darījumiem gūtais ienākums nav apliekams ar IIN, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta c) apakšpunktu, līdz ar to Lēmums šajā daļā atzīstams par prettiesisku un ir atceļams.

[4.4] Pieteicēja pārstāvis iesniedza tiesā iesniegumu, kurā pieteicējs neuztur pieteikumu daļā par papildus nomaksai budžetā IIN, nokavējuma naudu un soda naudu, kas aprēķināti saistībā ar ienākumiem no *A.B.* par starpniecības pakalpojumu sniegšanu un ienākumiem no SIA „*/Nosaukums/*" par zemes nomu.

Administratīvā procesa likuma 145.panta otrās daļas 1.punkts noteic, ka pieteicējam ir tiesības pilnīgi vai daļēji atteikties no pieteikumā ietvertā prasījuma.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 282.panta 4.punktu tiesa izbeidz tiesvedību lietā, ja pieteicējs atteicies no pieteikuma.

Ņemot vērā to, ka pieteicējs ir atteicies no pieteikuma daļā par pārsūdzētā Lēmuma atcelšanu minētajā daļā, tiesvedība lietā šajā daļā ir izbeidzama.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 28.jūnija spriedumu daļā, kurā atcelts Lēmums daļā, VID iesniedza apelācijas sūdzību, kurā cita starpā norāda, ka tiesa neveica objektīvu un juridiski pamatotu novērtējumu par darījumu apjomu (499 darījumi) un sistemātiskumu, gūto peļņu un darījumu mērķi (nopirkt un pārdot īpašumus tālāk).

[6] Tiesas sēdē atbildētāja pārstāve apelācijas sūdzību uzturēja, bet pieteikumu lūdza noraidīt. Pieteicēja pārstāvis apelācijas sūdzību atzina par nepamatotu un lūdza pieteikumu apmierināt.

Administratīvā apgabaltiesa nopratināja liecinieku *M.M.*

Motīvu daļa

[7] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus, liecinieka liecību, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka atbildētāja apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota, un pieteikums ir apmierināms daļēji.

[8] Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 302.panta pirmo daļu lietu izskata pēc būtības sakarā ar apelācijas sūdzību tādā apjomā, kā lūgts šajā sūdzībā. VID ir pārsūdzējis pirmās instances tiesas spriedumu daļā, ar kuru atcelts Lēmums daļā, ar kuru pieteicējam aprēķināts IIN, nokavējuma nauda un soda nauda par 2005., 2006. un 2007.gadā gūtajiem ienākumiem no saimnieciskās darbības – nekustamo īpašumu tirdzniecības.

[9] No lietas materiāliem Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējs saskaņā ar 2003.gada 9.decembra pirkuma līgumu iegādājās 99/100 domājamās daļas no nekustamā īpašuma */adrese/* 18,8 ha platībā. Savukārt saskaņā ar 2003.gada 30.decembra dāvinājuma līgumu pieteicējam dāvināja 1/100 domājamo daļu no iepriekš minētā īpašuma. Atbilstoši 2004.gada 9.jūlija nostiprinājuma lūgumiem nekustamā īpašuma sadalīšanai no pieteicējam piederošā nekustamā īpašuma */adrese/* tika atdalīti zemes gabali, kuri pa domājamām daļām 2005.-2007.gadā tika atsavināti (2005.gadā 169 darījumi, 2006.gadā 42 darījumi un 2007.gadā 288 darījumi). Visi nekustamie īpašumi, kurus pieteicējs atsavinājis auditējamā perioda laikā, bija pieteicēja īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem *(audita pārskata pielikumi, lietas 114.-122.lapa*).

Izvērtējot lietas faktiskos apstākļus, VID ir secinājis, ka pieteicēja veiktie darījumi ar nekustamajiem īpašumiem pēc to ekonomiskās būtības ir atzīstami par saimniecisko darbību.

Pieteicējs uzskata, ka pārdodot nekustamos īpašumus, kuri bijuši viņa īpašumā vairāk par 12 mēnešiem, nav veicis saimniecisko darbību, bet ir rīkojies atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktam, tādējādi VID nebija pamata ar ienākuma nodokli aplikt pārdotos nekustamos īpašumus.

Tādējādi lietā ir strīds par to, vai VID pamatoti ir uzskatījis, ka pieteicēja darbība, laika posmā no 2005. līdz 2007.gadam pārdodot nekustamos īpašumus, ir uzskatāma par saimniecisko darbību un minētie darījumi ir apliekami ar IIN kā no saimnieciskās darbības gūtie ienākumi.

[10] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta 3.punktam iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās

personas gūtos ienākumus, un tas sastāv, cita starp, no nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības (..).

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļa noteic, ka par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību (..).

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta otrās daļas 1.punktu ieņēmumos, kas gūti no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti ieņēmumi, tostarp no preču pārdošanas.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta 19.punkta „c" apakšpunkts *(likuma redakcijā, kas, ievērojot Pārejas noteikumu 37.punktā noteikto tiesisko regulējumu, bija spēkā no 2001.gada 1.janvāra līdz 2008.gada 31.decembrim)* noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem.

[11] Satversmes tiesa 2011.gada 13.decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 9.punktā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktu tulkojusi tā, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis nav jāmaksā tikai no ienākumiem par tāda nekustamā īpašuma pārdošanu, kas personas īpašumā bijis ilgāk par 12 mēnešiem, ja persona nekustamos īpašumus nav pārdevusi sistemātiski nolūkā gūt peļņu. Ja fiziskās personas darbības attiecībā uz nekustamo īpašumu atsavināšanu atbilst saimnieciskās darbības pazīmēm, tad likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts neatbrīvo personu no pienākuma maksāt IIN. Savukārt tas, vai persona patiešām veic saimniecisko darbību, kā norādījusi Satversmes tiesa minētajā lēmumā, ir vērtējams katras konkrētās lietas ietvaros.

Tādējādi atbilstoši Satversmes tiesas norādītajai tiesību normas interpretācijai apgabaltiesai ir jāvērtē, vai konkrētajā gadījumā pieteicēja darījumi ar nekustamajiem īpašumiem uzskatāmi par veiktiem saimnieciskās darbības ietvaros, un līdz ar to – vai ienākumi, kas gūti no nekustamo īpašumu pārdošanas, ir apliekami ar nodokli atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļai, neraugoties uz to, ka nekustamie īpašumi bijuši pieteicēja īpašumā vairāk nekā 12 mēnešus (*sal. sk. Senāta 2012.gada 27.septembra lēmumu lietā Nr.SKA-756/2012*).

[12] Kā jau apgabaltiesa iepriekš norādīja, 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 no Komerclikuma 1.panta otrās un trešās daļas izriet, ka personas veiktās darbības ir atzīstamas par saimniecisko darbību, ja persona nolūkā gūt peļņu patstāvīgi, tas ir, savā vārdā, sistemātiski veikusi noteiktas darbības.

Tādējādi saimniecisko darbību raksturo trīs kumulatīvas pazīmes: sistemātiskums, patstāvība un atlīdzība (*sk. Senāta 2008.gada 19.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-260/2008 8.punktu, 2012.gada 29.augusta lēmuma lietā Nr.SKA-792/2012 9.punktu*). Kā ir atzinusi Satversmes tiesa, par saimnieciskās darbības konstatēšanas kritērijiem pieņemama veikto darījumu ekonomiskā būtība, regularitāte un apjoms *(sk. Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 secinājumu daļu)*.

Tātad apgabaltiesai jānoskaidro, vai pieteicēja darbības attiecībā uz nekustamo īpašumu atsavināšanu atbilst saimnieciskās darbības pazīmēm.

[13] Atbildētāja ieskatā pieteicējs veicis saimniecisko darbību, no kuras ienākums apliekams ar IIN, jo konstatējams darbību sistemātiskums, atsavināts ievērojams skaits nekustamo īpašumu, kā rezultātā pieteicējs guvis peļņu, un pieteicēja iesniegtie pierādījumi neapliecina, ka nekustamie īpašumi izmantoti personiskajām vajadzībām.

Pieteicējs nenoliedz, ka auditējamajā periodā pārdotie nekustamie īpašumi (zemes domājamās daļas) nav tikuši izmantoti personiskajām vajadzībām, bet norāda, ka nav veicis saimniecisko darbību, jo faktiski 2005.-2007.gadā domājamās daļās tika pārdoti tikai 3 nekustamie īpašumi: viens nekustamais īpašums */adrese/* 18,8 ha platībā, kas tika iegādāts 2003.gadā, nekustamais īpašums */adrese 2/*, kas tika saņemts dāvinājumā 2003.gadā, un nekustamais īpašums */adrese 3/*, kas tika atsavināts mazāk kā gada laikā pēc tā iegādes.

[14] Par nekustamā īpašuma */adrese/* iegādes apstākļiem pieteicējs paskaidro, ka bija spiests šo īpašumu iegādāties, lai nepazaudētu rokas naudu EUR 570 000, ko par šo īpašumu bija iemaksājis *M.M.*, kuram pieteicējs bija šo naudu aizdevis. Zemes gabala sadalīšanu jau bija uzsācis iepriekšējais īpašnieks *J.B.* Zemes gabala sadalīšanā pieteicējs nepiedalījās, to uz pilnvaras pamata darīja *M.M.* Zemes gabalu pieteicējs iznomāja. Uz minētā zemes gabala *M.M.* realizēja dzīvojamo māju būvniecības projektu.

Liecinieks *M.M.* tiesas sēdē liecināja, ka ar pieteicēju ir pazīstams aptuveni 13-14 gadus. Lieciniekam bija ideja realizēt projektu par daudzdzīvokļu māju būvniecību. Atradis nekustamo īpašumu */adrese/*, iegādei bija nepieciešama nauda. Aizņēmies no pieteicēja naudu šī īpašumu iegādei. Tā kā pieteicējam naudu atdot nevarēja, lai pieteicējam būtu kāda garantija, piekritis pārrakstīt zemes gabalu uz pieteicēja vārda. Tika nodibināta SIA „*/Nosaukums/*", dzīvojamo māju būvniecības projekta realizēšanai. Kad bija uzbūvētas mājas, notika dzīvokļu tirdzniecība kopā ar zemes domājamajām daļām. Tika viss izpārdots, tādā veidā liecinieks ar pieteicēju bija norēķinājies. Pieteicējs bija tikai zemes juridiskais īpašnieks, reāli ar saimniecisko darbību darbojies liecinieks. Pieteicējam piederēja kapitāldaļas no SIA „*/Nosaukums/*", bet viņš praktiski tajā nedarbojās. Lai pieteicēju neapgrūtinātu, tika izdota pilnvara lieciniekam. Visus lēmumus pieņēma liecinieks un investors *K.K.* kungs. Dažas lietas bija jāapspriež ar pieteicēju. Bet tās bija tikai pāris reizes (*lietas 2.sējuma 93.-97.lapa*).

Administratīvās apgabaltiesas ieskatā no pieteicēja paskaidrojumiem un liecinieka liecības skaidri izriet zemes gabala iegādes mērķis - pārdot to tālāk, lai pirmkārt, atgūtu jau ieguldītos līdzekļus un, otrkārt, gūtu peļņu, pārdodot jau apbūvētu zemes gabalu.

No lietas materiāliem redzams, ka iesniegumu par zemes gabala */adrese/* sadalīšanu pašvaldībā 2003.gada 11.jūnijā iesniedzis īpašnieks *J.B.*, savukārt detālplānojuma izstrādi pasūtījis pieteicēja pilnvarotais pārstāvis *M.M.*, īpašuma novērtēšanu veicis *M.M.*, detālplānojums paredz sadalīt zemes gabalu 20 atsevišķos zemes gabalos (*lietas 2.sējuma 48.-56.lapa*). Minētie apstākļi apstiprina, ka praktiskās darbības zemes gabala sadalē veicis *M.M.*, kurš bijis šī zemes gabala attīstības idejas autors, kā to liecināja liecinieks *M.M.*

Tajā pašā laikā redzams, ka šādas tiesības darboties saistībā ar zemes gabalu */adrese/ M.M.* bija uz pieteicēja izsniegtās pilnvaras pamata (*lietas 1.sējuma 138.lapa*). No lietas materiāliem redzams, ka pieteicējs bankā saņēmis kredītu EUR 1 130 000 apmērā zemes gabala */adrese/* iegādei (*lietas 1.sējuma 134.-138.lapa*), pieteicējs 2004.gada 9.jūlijā ir iesniedzis nostiprinājuma līgumu Zemesgrāmatā par zemes gabala */adrese/* sadali (*lietas 2.sējuma 60.-61.lapa*), no Uzņēmumu reģistra datiem redzams, ka pieteicējs ir zemes gabala */adrese/* attīstītājas SIA „*/Nosaukums/*" dibinātājs un dalībnieks, pieteicējs aizdevis lielas naudas summas SIA „*/Nosaukums/*" (*lietas 1.sējuma 147.lapa*), pieteicējs nekustamos īpašumus ieķīlājis par labu SIA „*/Nosaukums/*" (*lietas 1.sējuma 156.lapa*), pieteicējs ar SIA „*/Nosaukums 2/*", *K.K.* un *M.M.* vienojies par pārdošanas ieņēmumu sadali (*lietas 2.sējuma 89.-90.lapa*).

Visi iepriekš minētie fakti, vērtējot tos kopsakarā, neapstiprina pieteicēja apgalvojumu, ka viņš ir bijis tikai formāls zemes gabala */adrese/* īpašnieks. Administratīvā apgabaltiesa piekrīt, ka praktiskās darbības zemes gabala */adrese/* attīstīšanā, būvniecībā, zemes tirdzniecībā faktiski uz pilnvaras pamata veicis *M.M.*, tajā pašā laikā visi iepriekš norādītie apstākļi liecina par pieteicēja aktīvo lomu šī biznesa projekta finansēšanā, norāda uz pieteicēja tiešu ieinteresētību un dalību zemes gabala */adrese/*" attīstības nodrošināšanā ar mērķi pārdot apbūvēto zemi, lai no šīs tirdzniecības gūtu ienākumus.

[15] Ņemot vērā iepriekš konstatēto faktu, ka nekustamais īpašums */adrese/* iegādāts ar nolūku to pārdot, sadalīts vairākos zemes gabalos un veikti vairāk nekā 400 darījumi ar šī nekustamā īpašuma domājamo daļu atsavināšanu, par šiem darījumiem ir saņemta atlīdzība un gūta peļņa, secināms, ka pieteicējs auditējamā periodā savā vārdā nolūkā gūt peļņu sistemātiski veicis nekustamo īpašumu tirdzniecību, kas kvalificējama kā saimnieciskā darbība.

Tādējādi Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID pamatoti secināja, ka saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļu pieteicēja darbība saistībā ar zemes gabalu */adrese/* ir uzskatāma par saimniecisko darbību, un ienākumi no tās apliekami ar IIN. Tādējādi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts nav piemērojams.

[16] Attiecībā par ½ nekustamā īpašuma (zeme) */adrese 2/*, domājamās daļas atsavināšanu Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka minēto īpašumu pieteicējs saņēmis kā dāvinājumu 2003.gada 26.maijā no *J.J.* (*lietas 2.sējuma 73.lapa*). No dāvinājuma līguma izriet, ka līgumu puses uzskata kā dāvinājumu atlīdzības nozīmē par izdarītajiem pakalpojumiem (Civillikuma 1933.pants). Dāvinātājs *J.J.* VID paskaidrojis, ka zemi pieteicējam uzdāvinājis kā pateicību par padomu došanu kā labāk rīkoties ar zemi (*lietas 2.sējuma 71.lapa*).

Tādējādi faktiski pieteicējs nekustamo īpašumu */adrese 2/* ieguva kā atlīdzību par kādiem citiem darījumiem, kas nav vērtējama kā īpašuma ieguve savām personiskajām vajadzībām, lietā nav arī pierādījumu norādītā nekustamā īpašuma izmantošanai personiskajām vajadzībām. Līdz ar to secināms, ka VID pamatoti šī nekustamā īpašuma domājamās daļas atsavināšanu neuzskatīja par sava īpašuma pārdošanu un pierēķināja pieteicēja saimnieciskajai darbībai.

[17] Attiecībā par nekustamo īpašumu */adrese 3/*, Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka tas pieteicēja īpašumā bija mazāk nekā 12 mēnešus, taču minētajām apstāklim nav izšķirošas nozīmes, jo tā kā lietā nav pierādījumu, ka minētais īpašums tika iegādāts un lietots pieteicēja vajadzībām, apgabaltiesa atzīst, ka VID pamatoti uzskatīja, ka minētais īpašums tika iegādāts un pārdots pieteicēja veiktās saimnieciskās darbības - nekustamo īpašumu tirdzniecības - ietvaros.

[18] Apkopojot iepriekš konstatēto un secināto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID bija tiesības pieteicēja gūtos ienākumus no nekustamos īpašumu atsavināšanas ieskatīt pieteicēja ar saimniecisko darbību saistītajos ieņēmumos un, ņemot vērā izdevumus, kas saistīti ar nekustamo īpašumu atsavināšanu, aprēķināt ar IIN apliekamo ienākumu no pieteicēja saimnieciskās darbības un aprēķināt papildus IIN.

[19] Pieteicējs uzskata, ka VID nepamatoti piemērojis Ministru kabineta 2000.gada 18.oktobra noteikumu Nr.357 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (piemērojami līdz 2006.gada 31.augustam) (turpmāk – noteikumi Nr.357) 26. un 29.punktu un Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk – noteikumi Nr.793 (piemērojami no 2006.gada 30.septembra) 59.punktu, jo minētās normas nav piemērojams, ja nodokļu maksātājs veic saimniecisko darbību.

Noteikumu Nr.357 26., 29. un 30.punkts un noteikumu Nr.793 59.punkts noteic, kā noteiktos gadījumos nosakāma nekustamā īpašuma iegādes vērtība. Minētie noteikumi nav pretrunā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmajai daļai, kas noteic, ka fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība, kā arī minētā likuma 11.panta otrās daļas 1.punktam, kas noteic, ka ieņēmumos, kas gūti no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti ieņēmumi no preču pārdošanas, un trešās daļas 15.punktam, kas noteic,

ka izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti citi izdevumi, kas saistīti ar saimniecisko darbību un nepieciešami tās nodrošināšanai, saskaņā ar Ministru kabineta noteikumiem.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa uzskata, ka VID, nosakot ar IIN apliekamo ienākumu no nekustamo īpašumu pārdošanas, bija tiesības piemērot Noteikumu Nr.357 26., 29.punktu un noteikumu Nr.793 59.punktu.

[20] Pieteicējs uzskata, ka VID, nepamatoti piemērojot noteikumu Nr.357 27.punktu un noteikumu Nr.793 61.punktu, nav pareizi noteicis ienākumu saņemšanas dienu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 7.pants noteic, ka maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda (kalendārā gada) laikā iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums.

Noteikumu Nr.357 27.punkts un noteikumu Nr.793 61.punkts noteic, ka, piemērojot likuma 9.panta pirmās daļas 19.punktu, par nekustamā īpašuma iegādes (pārdošanas) dienu uzskata līguma noslēgšanas dienu (neatkarīgi no tā, kādos termiņos pircējs izdara maksājumus par pirkumu), ja šajos noteikumos nav noteikts citādi.

Senāta ieskatā noteikumu Nr.357 27.punkts un noteikumu Nr.793 61.punkts konkretizē, kura ir nekustamā īpašuma iegādes (pārdošanas) diena. 27. un 61.punkts nav lasāms plašāk, ka tas, noteicot, kura ir nekustamā īpašuma pārdošanas diena, noteiktu arī ienākuma gūšanas dienu. Tas atbilst arī principam, kādā veicama ieņēmumu uzskaite nodokļa aprēķina vajadzībām. Saskaņā ar Ministru kabineta 2001.gada 31.jūlija noteikumu Nr.338 „Kārtība, kādā veicama ieņēmumu un izdevumu uzskaite iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām" 2.punktu nodokļa maksātājs ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu uzskaiti iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām veic vienkāršā ieraksta sistēmā. Vienkāršā ieraksta sistēma nozīmē, ka ieņēmumus uzskaita tad, kad saņemta samaksa par darījumiem, bet izdevumus – tad, kad tie ir apmaksāti. Vienkāršā ieraksta sistēma pamatojas uz kases principu. Saskaņā ar šo principu darījumus reģistrē atbilstoši naudas plūsmai (*sk. Senāta 2010.gada 3.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-526/2010 18.-24.punktu*).

No audita pārskata izriet, ka VID, atsaucoties gan uz noteikumu Nr.357 27.punktu, gan uz noteikumu Nr.793 61.punktu, pieteicēja ieņēmumus no saimnieciskās darbības noteicis kā ieņēmumus no nekustamo īpašumu atsavināšanas, kas gūti līgumos noteiktajos datumos (*sk. audita pārskata 20., 21.lapu lietas 1.sējuma 101.-102.lapā*), nevis ienākuma saņemšanas dienās.

Ievērojot Senāta sniegto interpretāciju, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID nepamatoti piemērojis noteikumu Nr.357 27.punktu un noteikumu Nr.793 61.punktu.

Tajā pašā laikā pieteicējs nav norādījis uz konkrētiem gadījumiem, kad ienākumi no auditējamajā periodā atsavinātajiem nekustamajiem īpašumiem

saņemti citos taksācijas gados, kas nav ietverti auditējamajā periodā, nevis taksācijas gadā, kad noslēgts darījums.

Turklāt apgabaltiesas ieskatā, ņemot vērā, ka pieteicēja gada apgrozījums (ieņēmumi) auditējamajā periodā no veiktās saimnieciskās darbības pārsniedza 200 000 latu, pieteicējam atbilstoši Komerclikuma 75.panta pirmajai daļai bija jāreģistrējas kā individuālajam komersantam, kā arī saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 9.panta pirmo daļu jāpāriet uz divkāršo ierakstu sistēmu, kas savukārt atbilstoši Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" 10.punktam nozīmē, ka visus ierakstus grāmatvedības reģistros izdara saimnieciskā darījuma dienā. Tomēr pieteicējs to neizdarīja, kas savukārt neatbrīvo pieteicēju no šī pienākuma un tā neizpildes sekām. Līdz ar to konkrētajā gadījumā pieteicēja gūtie ieņēmumi ir atzīstami darījuma brīdī, nevis ieņēmumu saņemšanas brīdī.

Kases princips kapitāla pieaugumam no nekustamo īpašumu pārdošanas jāievēro tikai no 2010.gada 1.janvāra, kad stājās spēkā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]pants („Ienākuma gūšanas diena").

[21] Pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[3]panta pirmo daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 34.panta 1.punktu (redakcijā, kas bija spēkā Lēmuma pieņemšanas laikā), ar Lēmumu pieteicējam par nekustamo īpašumu tirdzniecības rezultātā aprēķināto nodokli noteikta arī nokavējuma nauda un soda nauda.

Kā ir atzinis Senāts, līdz pat 2007.gadam valsts ir izturējusies toleranti pret privātpersonu darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem un atteikusies no IIN 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 interpretāciju. Tādēļ personām varēja rasties maldīgs priekšstats, ka vienīgais kritērijs, kad ienākums no nekustamā īpašuma pārdošanas apliekams ar nodokli, ir tā atsavināšana ātrāk par 12 mēnešiem pēc iegūšanas īpašumā. Tajā pašā laikā Senāts ir uzsvēris, ka visas sabiedrības interesēs ir saņemt noteiktos nodokļus, tādēļ pat nepareiza valsts nostāja nodokļa piemērošanas jautājumā vēlāk (bet likumā noteiktajos termiņos) nevar liegt valstij nodokli tomēr iekasēt. Turpretim soda naudas un nokavējuma naudas aprēķināšana attiecīgo likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu sarežģītības un iestāžu pasivitātes dēļ šādā situācijā būtu nesamērīga. Tādēļ nebūtu pamatoti sodīt privātpersonu par IIN nemaksāšanu (*sk. Senāta 2012.gada 4.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-28/2012 12.punktu*). Proti, šādos gadījumos privātpersonas ir atbrīvojamas no soda naudas un nokavējuma naudas (*sk. Senāta 2012.gada 2.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-62/2012 8.–11.punktu, 2012.gada 5.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-444/2012 11.punktu*).

Minētie secinājumi apgabaltiesas ieskatā ir attiecināmi arī uz pieteicēja nekustamā īpašuma pārdošanas darījumiem 2005. un 2006.gadā. Līdz ar to Lēmums daļā, ar kuru pieteicējam aprēķināta nokavējuma nauda un soda nauda par aprēķināto IIN sakarā ar nekustamo īpašumu tirdzniecību 2005. un 2006.gadā, ir atceļams.

[22] Vienlaikus apgabaltiesa atzīst, ka sakarā ar grozījumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktā (stājās spēkā 2007.gada 12.jūnijā) minētie Senāta secinājumi nav attiecināmi uz 2007.gadā veiktajiem nekustamo īpašumu pārdošanas darījumiem, jo 2008.gadā, kad pieteicējam bija pienākums nomaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2007.gada ienākumiem, šāda veida saimnieciskajā darbībā iesaistītām personām jau bija iespēja saprast, ka ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, un nepieļaut tiesību pārkāpumu attiecībā uz taksācijas periodā notikušajiem darījumiem (*sk. Senāta 2013.gada 30.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-173/2013 10.-16.punktu*).

Soda nauda 150 % apmērā pieteicējam aprēķināta, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta 1.punktu, kas audita un sākotnējā lēmuma pieņemšanas laikā noteica, ja fiziskā persona, kas veic saimniecisko darbību, nereģistrējas kā nodokļu maksātājs vai 30 dienu laikā pēc noteiktā termiņa neiesniedz nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas, kā arī saimnieciskās darbības un grāmatvedības dokumentus, bez kuriem nodokļu administrācijas ierēdņi (darbinieki) nevar noteikt maksājamo nodokļu summu, tad par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen (..) soda naudu 150 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļu summas.

Pieteicējs uzskata, ka minētā tiesību norma piemērota nepamatoti, jo pieteicējs no 2006.gada 13.jūlija ir reģistrējies VID kā saimnieciskās darbības veicējs (darbības veids – sava nekustamā īpašuma izīrēšana un iznomāšana), iesniedzis gada ienākuma deklarācijas. Pieteicējs uzskata, ka soda nauda ir nesamērīga, jo pieteicējs no VID piemērotās prakses uzskatīja, ka darījumi ar nekustamo īpašumu pārdošanu nav apliekami ar IIN.

Ievērojot to, ka pieteicēja darbībās ir konstatēta saimnieciskā darbība, kuru pieteicējs nav reģistrējis un no kuras ienākumiem nav samaksāts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, Lēmumā pamatoti piemērots likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.pants, taču VID ģenerāldirektors Lēmuma pieņemšanas brīdī nav ņēmis vērā, ka likumdevējs 2009.gada 21.maijā ir pieņēmis grozījumus likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.pantā, kas stājās spēkā 2009.gada 23.jūnijā, un izteicis minēto pantu jaunā redakcijā, saskaņā ar kuru minētā panta pirmā daļa paredz:

„Ja juridiskā persona vai fiziskā persona, kas reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja, veic saimniecisko darbību, nereģistrējoties kā konkrēta nodokļa maksātājs, vai 30 dienu laikā pēc nodokļu administrācijas noteiktā termiņa neiesniedz nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas, kā arī nodokļu administrācijas pieprasītos saimnieciskās darbības un grāmatvedības dokumentus, bez kuriem nodokļu administrācijas ierēdņi (darbinieki) nevar noteikt maksājamā nodokļa summu, tad nodokļu administrācija, veicot nodokļu revīziju (auditu), aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen nodokli, kas aprēķināts par taksācijas periodu no dienas, kad personai bija jāreģistrējas kā konkrēta nodokļa maksātājam,

nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā un soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas.”.

Tādējādi likumdevējs samazināja par nodokļu pārkāpumiem paredzētās soda naudas apmēru. Tā kā soda naudai ir krimināsoda raksturs un uz tās piemērošanu līdz ar to ir attiecināmi krimināltiesību principi. Pie krimināltiesību principiem cita starpā pieder noteikumi par krimināllikuma spēku laikā, kas paredz, ka likumam, kas atzīst nodarījumu par nesodāmu, mīkstina sodu vai ir citādi labvēlīgs personai, ir atpakaļejošs spēks. VID ģenerāldirektoram vajadzēja piemērot šo principu, jo iestādes sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas laikā stājās spēkā pieteicējam labvēlīgāks likums, kurš paredzēja soda naudu vairs tikai 100 procentu apmērā (*sal. Senāta 2012.gada 27.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-202/2012 15. – 20.punktu*).

Tā kā VID ģenerāldirektors nav ņēmis vērā jauno tiesību normu, kas mīkstina sodu par nenomaksāto nodokli, ar Lēmumu pieteicējam uzliktā soda nauda 150 procentu apmērā no nenomaksātā nodokļa summas saistībā ar nekustamo īpašumu tirdzniecību 2007.gadā ir prettiesiska. Līdz ar to Lēmums ir atceļams daļā par pieteicējam piemēroto soda naudu, kas pārsniedz 100 procentus no papildus aprēķināto nodokļu summas par 2007.gadā veiktajiem nekustamo īpašumu pārdošanas darījumiem.

Administratīvā apgabaltiesa nekonstatē, ka sankcijas 100 procentu apmērā piemērošana pieteicējam par konkrētajiem darījumiem 2007.gadā būtu bijusi nesamērīga, arī nokavējuma nauda saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otro daļu ir aprēķināta pamatoti, tādēļ Lēmums daļā, ar kuru sakarā ar ienākumiem par nekustamo īpašumu pārdošanu aprēķināta nokavējuma nauda un soda nauda, kas nepārsniedz 100 procentus no nenomaksātā nodokļa par 2007.gadu, ir atstājams negrozīts.

[23] Pirmās instances tiesas spriedums tā pārsūdzētajā daļā Senāta judikatūras maiņas dēļ nav pamatots.

[24] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmajai daļai, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu. Tādējādi atbildētājam – Latvijas Republikai – uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu Ls 20 apmērā par pieteikuma iesniegšanu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

apmierināt *G.K.* pieteikumu daļēji.

Atcelt no tā pieņemšanas dienas Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 29.septembra lēmumu Nr.19.1/19267 daļā, ar kuru *G.K.* uzlikts pienākums papildus iemaksāt budžetā nokavējuma naudu un soda

naudu par nesamaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli no nekustamo īpašumu pārdošanas 2005.gadā un 2006.gadā.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 29.septembra lēmumu Nr.19.1/19267 daļā, ar kuru *G.K.* uzlikts pienākums iemaksāt budžetā soda naudu apmērā, kas pārsniedz 100 procentus no papildus aprēķinātā nodokļa summas par 2007.gadā veiktajiem nekustamo īpašumu pārdošanas darījumiem.

Pārējā daļā *G.K.* pieteikumu noraidīt.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu *G.K.* viņa samaksāto valsts nodevu Ls 20 (divdesmit latu) apmērā par pieteikuma iesniegšanu.

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)* S.Liniņa

Tiesneši *(paraksts)* I.Amona

(paraksts) V.Poķis

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese S.Liniņa
Rīgā, 2013.gada 3.jūlijā