Lietas Nr. A420620110
Lietas arhīva Nr. AA43-3028-14/18

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2014.gada 28.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente A.Šteinberga,
tiesneši M.Birzgalis un V.Poķis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz I.G pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 30.marta lēmuma Nr.22.4.5./15423 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 22.decembra spriedumu daļā.

A p r a k s t o š ā d a ļ a

[1] Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde no 2009.gada 21.septembra līdz 2009.gada 17.decembrim pieteicējam I.G veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2007.gadu.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas 2009.gada 17.decembra lēmumu Nr.23.11/106 I.G papildus nomaksai budžetā aprēķināti Ls 22 226,72, no tiem: iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 12 086,44, soda nauda Ls 6043,22 un nokavējuma nauda Ls 4097,06.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2012.gada 30.marta lēmumu Nr.22.4.5./15423 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[2] 2010.gada 23.aprīlī Administratīvajā rajona tiesā saņemts I.G pieteikums par Lēmuma atcelšanu.

Pieteikums cita starp pamatots ar apsvērumu, ka no VAS „Latvijas Hipotēku un zemes banka" saņemtais kredīts izlietots nekustamajiem īpašumiem un ar to apsaimniekošanu saistīto izdevumu segšanai, līdz ar to tas tieši saistīts ar saimnieciskās darbības rezultātā gūtajiem ieņēmumiem, un par kredīta izmantošanu samaksātie procenti iekļaujami saimnieciskās darbības izdevumos. Audita pārskatā nav nekāda pamatojuma tam, kāpēc šie kredīta procentu maksājumi nav attiecināmi uz saimnieciskās darbības izdevumiem.

[3] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumos norāda, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

Atbildētājs cita starp norāda, ka no pieteicēja norēķinu konta izrakstiem un citiem lietas materiāliem neizriet, ka no kredītiestādes saņemtais aizdevums tika izmantots nekustamā īpašuma iegādei vai tā apsaimniekošanai. Pieteicējs saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta nosacījumiem nav iesniedzis jebkādus pierādījumus, kas apliecinātu pieteicēja izvirzītā apgalvojuma pamatotību un kas norādītu, kādiem mērķiem saņemtais aizdevums tika izmantots. Tā kā pieteicējs nav iesniedzis pierādījumus, ka viņš saņemto aizdevumu ir izmantojis tieši nekustamo īpašumu iegādei vai apsaimniekošanai, viņš nebija tiesīgs par procentu maksājumu summas apmēru palielināt deklarācijā uzrādīto izdevumu summu.

[4] Administratīvā rajona tiesa ar 2010.gada 22.decembra spriedumu apmierināja pieteicēja pieteikumu.

Spriedums motivēts šādi.

[4.1] Lietā pastāv strīds par to, vai Valsts ieņēmumu dienests pamatoti atzinis, ka pieteicējs nekustamo īpašumu pārdevis saimnieciskās darbības ietvaros, nevis kā savu īpašumu; par to, vai pamatoti pieteicējs 2007.gada saimnieciskās darbības izdevumos nav ieskaitījis kredīta procentu maksājumus Ls 615,88 apmērā, kuri samaksāti VAS „Latvijas Hipotēku un zemes banka" par aizdevuma Ls 9000 saņemšanu; par to, vai pamatoti pieteicējam papildu nomaksā budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 5000, soda nauda Ls 2500 un nokavējuma nauda Ls 2247,5 par A.Ļ. izmaksāto atlīdzību Ls 20 000.

[4.2] Attiecībā par pieteicēja kredīta procentu maksājumiem Ls 615,88 apmērā, kuri samaksāti VAS „Latvijas Hipotēku un zemes banka" par aizdevuma Ls 9000 saņemšanu, tiesa konstatēja, ka pieteicēja darbība, 2007.gadā pārdodot nekustamos īpašumus, nav atzīstama par saimniecisko darbību, līdz ar to arī izdevumi, kas saistīti ar šiem īpašumiem, nav atzīstami par saimnieciskās darbības izdevumiem. Tai skaitā arī 2007.gada kredīta procentu maksājumi Ls 615,88 apmērā.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 22.decembra spriedumu Valsts ieņēmumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību, norādot, ka uzskata spriedumu par nepamatotu.

[6] Pieteicējs paskaidrojumos par apelācijas sūdzību norāda, ka uzskata apelācijas sūdzību par nepamatotu.

[7] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2012.gada 27.novembra spriedumu nospriests daļēji apmierināt pieteicēja pieteikumu un atcelt Lēmumu daļā, ar kuru I.G papildu nomaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 5937,88, nokavējuma nauda un soda nauda, pārējā daļā pieteikums noraidīts.

[8] Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments, izskatījis lietu kasācijas kārtībā sakarā ar pieteicēja un atbildētāja kasācijas sūdzībām, atcēla Administratīvās apgabaltiesas 2012.gada 27.novembra spriedumu daļā, ar kuru atcelts Lēmums daļā par pieteicējam noteikto nokavējuma naudu un soda naudu saistībā ar septiņu nekustamo īpašumu pārdošanu un saistībā ar A.Ļ. izmaksāto atlīdzību, un daļā, ar kuru noraidīts pieteikums daļā par kredīta procentu maksājumu neieskaitīšanu saimnieciskajos izdevumos, un minētajā daļā lietu nodeva jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai. Pārējā daļā apgabaltiesas spriedums atstāts negrozīts.

[9] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2013.gada 17.decembra spriedumu nospriests daļēji apmierināt pieteicēja pieteikumu un atcelt Lēmumu daļā, ar kuru netika ieskaitīti I.Gsaimnieciskās darbības izdevumos kredīta procentu maksājumi Ls 615,88 apmērā. Pārējā daļā pieteikums noraidīts.

[10] Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments, izskatījis lietu kasācijas kārtībā sakarā ar pieteicēja un atbildētāja kasācijas sūdzībām, atcēla Administratīvās apgabaltiesas 2013.gada 17.decembra spriedumu daļā, ar kuru atcelts Lēmums daļā, ar kuru pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumos netika ieskaitīti kredīta procentu maksājumi Ls 625,88 (876,32 *euro*), un minētajā daļā nodeva lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai. Pārējā daļā Administratīvās apgabaltiesas spriedums atstāts negrozīts, bet I.Gkasācijas sūdzība noraidīta.

Spriedumā norādīts turpmāk minētais.

[10.1] Attiecībā uz nokavējuma naudu un soda naudu saistībā ar ienākumiem no nekustamo īpašumu atsavināšanas apgabaltiesas spriedums pilnībā atbilst Augstākās tiesas 2013.gada 5.jūlija spriedumā paustajām atziņām šajā lietā. Nav pamata uzskatīt, ka sankciju piemērošana pieteicējam būtu bijusi nesamērīga. Ņemot vērā minēto, pieteicēja kasācijas sūdzība ir noraidāma.

[10.2] Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā par bankas izsniegtā kredīta procentu maksājumu neieskaitīšanu saimnieciskās darbības izdevumos.

Ņemot vērā Valsts ieņēmumu dienesta norādīto apstākli, ka aizdevuma līgums slēgts jau pēc nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ iegādes darījuma, tiesai, ja tā saskatīja saikni starp darījumiem, bija jārod tam izskaidrojums, pretējā gadījumā secinājums par aizdevuma mērķi – konkrētā nekustamā īpašuma iegādi – nav loģisks. Jāņem vērā, ka pieteicējs lietas izskatīšanas laikā uzturējis paskaidrojumus, ka kredīts izmantots (arī vai tikai) nekustamo īpašumu apsaimniekošanai un uzturēšanai.

[10.3] Nokavējuma naudas un soda naudas apmērs ir atkarīgs no nodokļa pamatparāda summas. Nodokļa summa ir atkarīga no tā, kāds ir apliekamais ienākums. Apliekamā ienākuma apmērs savukārt ir atkarīgs citstarp no izdevumiem, kas attiecināmi uz personas saimniecisko darbību.

Tiesa pēc būtības ir apstiprinājusi Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma pareizību, ciktāl tā attiecas uz pieteicēja pienākumu maksāt nodokli, tā nokavējuma naudu un soda naudu kā tādu, un šajā daļā spriedums jau stājies spēkā vai stāsies spēkā līdz ar pieteicēja kasācijas sūdzības noraidīšanu. Savukārt šo maksājumu apmērs ir jānosaka, ņemot vērā visus aspektus, kas to var tiesiski ietekmēt.

Viens no tiem ir uz saimniecisko darbību attiecināmie izdevumi, par kuru apmēru joprojām pastāv strīds. Tātad, ja apgabaltiesa, izskatot lietu no jauna, atzītu, ka kredīta procentu maksājumi šajā gadījumā ir attiecināmi uz pieteicēja saimniecisko darbību, apliekamais ienākums un līdz ar to maksājamā nodokļa summa būtu jānosaka citādāka, nekā tā noteikta ar sākotnējo Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu. Tas nozīmē, ka gadījumā, ja tiesas spriedums par saimnieciskās darbības izdevumiem būs atšķirīgs no Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmumā noteiktā apmēra, Valsts ieņēmumu dienestam būtu jāpārskata arī nokavējuma naudas un soda naudas apmērs (bet ne šo maksājumu samaksas pienākums kā tāds).

[11] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu apelācijas instances tiesa lietu izskata rakstveida procesā.

M o t ī v u d a ļ a

[12] Ar Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta spriedumu lieta ir nodota jaunai izskatīšanai daļā par Lēmumu, ar kuru pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumos netika ieskaitīti kredīta procentu maksājumi Ls 625,88 (876,32 *euro*).

[13] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu pēc būtības, pārbaudījusi un novērtējusi lietā iesniegtos pierādījumus, izvērtējusi apelācijas sūdzībā minētos argumentus, secina, ka atbildētāja apelācijas sūdzība ir pamatota, bet pieteikums šajā daļā ir noraidāms.

[14] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta trešās daļas 3.panta 10.punktu izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīta procentu maksa par banku kredīta vai līzinga pakalpojumu izmantošanu, izņemot soda naudas maksājumus.

[15] Pieteicējs auditējamā periodā veicis kredīta procentu maksājumus Ls 615,88 apmērā VAS „Latvijas Hipotēku un zemes banka" par 2005.gada 25.maijā saņemto aizdevumu Ls 9000.

Pieteicējs norāda, ka attiecīgie kredītu procentu maksājumi atzīstami par viņa saimnieciskās darbības izdevumiem, jo kredīts 2005.-2007.gadā izmantots 2007.gadā atsavinātajiem nekustamajiem īpašumiem – to apsaimniekošanai un uzturēšanai kārtībā (nodokļu maksājumi, samaksa par saņemtajiem pakalpojumiem, precēm u.tml.), ko, pieteicēja ieskatā, apliecina arī kredīta līgumā norādītais aizdevuma mērķis.

Valsts ieņēmumu dienests ir atzinis, ka pieteicējs nebija tiesīgs par procentu maksājumu summu palielināt deklarācijā uzrādīto izdevumu summu, jo viņš nav iesniedzis pierādījumus, ka saņemto aizdevumu izmantojis tieši nekustamo īpašumu iegādei vai apsaimniekošanai.

[16] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs ir reģistrēts Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu maksātāju reģistrā, reģistrējis saimnieciskās darbības veidu – mežizstrāde. 2007.gadā pieteicējs deklarējis ar nodokli apliekamus ienākumus no nekustamā īpašuma izmantošanas (zemes noma) un nekustamo īpašumu /Nosaukums B/, /Nosaukums C/, /nosaukums/", /Nosaukums D/, /Nosaukums A/, /Nosaukums E/ un /Nosaukums F/ pārdošanas, kā arī ar nodokli neapliekamus ienākumus no sava īpašuma (nekustamo īpašumu „/Nosaukums T/" (atdalīts no īpašuma /Nosaukums G/) un /Nosaukums H/ pārdošanas.

Audita vajadzībām pieteicējs iesniedza cita starp saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu par 2007.gadu darījumos ar nekustamajiem īpašumiem, saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu žurnālu par 2007.gadu, attaisnojuma dokumentus un grāmatvedības izziņas darījumos ar norādītajiem nekustamajiem īpašumiem.

Audita ietvaros Valsts ieņēmumu dienests ir veicis pieteicēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2007.gadu, konstatējot, ka attiecīgajā periodā pieteicējs veicis saimniecisko darbību – pirmsauditējamā periodā iegādāto nekustamo īpašumu iznomāšanu un pārdošanu. Atzīts, ka pieteicējs saimnieciskās darbības ietvaros pārdevis 13.11.2004. iegādāto īpašumu „/nosaukums/", 01.04.2005. iegādāto īpašumu /Nosaukums A/, 28.07.2004. iegādāto īpašumu /Nosaukums B/, 06.10.2002. iegādāto īpašumu /Nosaukums D/, 04.09.2003. iegādāto īpašumu /Nosaukums I/, 04.02.2004. iegādāto īpašumu /Nosaukums F/, 11.04.2007. iegādāto īpašumu /Nosaukums J/, 02.09.2003. iegādāto īpašumu /Nosaukums E/.

[17] Vērtējot, vai kredīts varēja tikt izmantots pieteicēja uzrādīto un auditā atzīto izdevumu segšanai periodā no 2005.gada 25.maija līdz attiecīgā īpašuma atsavināšanas brīdim, konstatējams, ka šajā periodā pieteicējam bijuši šādi auditā atzīti izdevumi: īpašumam „/nosaukums/" – nekustamā īpašuma nodokļa maksājumi Ls 12,67; īpašumam /Nosaukums A/ – samaksa par īpašuma stāvokļa uzlabošanu atbilstoši 2006.gada 31.marta līgumam - Ls 3000; īpašumam /Nosaukums B/ – nekustamā īpašuma nodokļa maksājumi Ls 68,43; īpašumam /Nosaukums D/ - nekustamā īpašuma nodokļa maksājums Ls 53,45; īpašumam /Nosaukums I/ Ls 11,16; īpašumam /Nosaukums F/ - nekustamā īpašuma nodokļa maksājumi Ls 81,63. Tātad kopumā no kredīta pieteicējs teorētiski varēja segt ar nekustamo īpašumu iegādi un pārdošanu saistītos izdevumus Ls 3227,34 apmērā.

Taču lietā nav nekādu pierādījumu, ka minēto saimnieciskās darbības izdevumu segšanai tika izmantots tieši bankas piešķirtais aizdevums, kura procentu maksājumus pieteicējs lūdz atzīt par saimnieciskās darbības izdevumiem.

Pārbaudot attiecīgā aizdevuma izsniegšanas mērķi *(lietas 2.sējuma 146.lapa),* apgabaltiesa konstatē, ka aizdevums pieteicējam piešķirts 2005.gada 25.maijā „nekustamā īpašuma iegādei" (11.punkts). Aizdevuma gala atmaksas termiņš ir 2008.gada 15.maijs (14.punkts), taču atbilstoši līguma speciālajiem nosacījumiem pieteicējam jau līdz 2005.gada 15.oktobrim bija jāiesniedz bankā dokumenti par naudas līdzekļu izlietojumu (19.6.punkts).

No minētā izriet, ka pieteicējs aizdevumu saņēmis nekustamā īpašuma iegādei 2005.gadā. No zemesgrāmatu informācijas *(lietas 2.sējuma 26.lapa)* konstatējams, ka pēc bankas aizdevuma saņemšanas pieteicējs 2005.gadā ir iegādājies divus īpašumus, kas nav atsavināti taksācijas periodā, proti, īpašumu /Nosaukums K/, Aronas pagastā, Madonas rajonā, un īpašumu /Nosaukums L/, Lazdonas pagastā, Madonas rajonā. Vērtējot minēto kopsakarā ar bankas aizdevuma līgumā norādīto aizdevuma piešķiršanas mērķi, pastāv ticama iespēja, ka aizdevums tika izmantots citu īpašumu iegādei, kuri nav izmantoti pieteicēja saimnieciskajā darbībā taksācijas periodā.

[18] Ievērojot minēto, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumos neieskaitīja kredīta procentu maksājumus Ls 625,88 (876,32 *euro*). Lēmums norādītajā daļā ir pamatots, bet pieteikums noraidāms.

R e z o l u t ī v ā d a ļ a

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu,

Administratīvā apgabaltiesa

n o s p r i e d a

Noraidīt i.Gpieteikumu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 30.marta lēmuma Nr.22.4.5./15423 atcelšanu daļā, ar kuru I.Gsaimnieciskās darbības izdevumos netika ieskaitīti kredīta procentu maksājumi 876,32 *euro* (615,88 latu) apmērā.

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

Tiesnese referente *(paraksts)* A.Šteinberga

Tiesneši *(paraksts)* M.Birzgalis

(paraksts) V.Poķis

N O R A K S T S P A R E I Z S
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese A.Šteinberga
2014.gada 28.novembrī