NORAKSTS

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420805310
AA43-0676-13/4

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2013.gada 12.martā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja R.Paegle,
tiesnese I.Kaļiņina un tiesnesis M.Vīgants,

piedaloties pieteicējam *P.R.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *A.L.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *P.R.* (turpmāk arī – pieteicējs) pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 20.oktobra lēmuma Nr.22.4.7/54357 atcelšanu, sakarā ar *P.R.* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 9.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID) no 2010.gada 26.aprīļa līdz 26.jūlijam pieteicējam veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2008.gadu.

Pārbaudes rezultātā 2010.gada 26.jūlijā pieņemts lēmums par audita rezultātiem, ar kuru pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķināts IIN Ls 3545,42, soda nauda Ls 3545,42 un nokavējuma nauda Ls 661,22.

Lēmumu par audita rezultātiem pieteicējs apstrīdēja.

VID ģenerāldirektore 2010.gada 20.oktobra lēmumā Nr.22.4.7/54357 (turpmāk – Lēmums) atzina, ka zemāka iestāde ir kļūdaini noteikusi periodu, par kādu aprēķināma nokavējuma nauda (faktiski nokavēto dienu skaits ir 374, nevis 373), taču pārējā daļā lēmums par audita rezultātiem atzīts par pamatotu. Tādējādi ar Lēmumu pieteicējam noteikts pienākums samaksāt budžetā IIN Ls 3545,42 un soda naudu tādā pašā apmērā, ka arī nokavējuma naudu Ls 662,99.

[2] Pieteikumā par Lēmuma atcelšanu norādīti šādi argumenti.

[2.1] Lēmumā nav pamatojuma, kādēļ VID uzskata, ka pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību. Nekustamo īpašumu iegāde un atsavināšana tiek vērtēta kā pieteicēja saimnieciskā darbība triju gadu periodā, lai gan audits veikts tikai par 2008.gadu.

[2.2] Visus nekustamos īpašumus pieteicējs iegādājies savām personiskajām vajadzībām, t.i., malkas sagādei un kokmateriālu mājas būvniecībai sagādei. Iestāde nav ņēmusi vērā pieteicēja sniegtos paskaidrojumus.

[2.3] Audita pārskatā norādīts, ka par pieteicēja saimniecisko darbību atzīstama arī koku ciršanas tiesību un apaļkoku pārdošana, taču netika veikts pārrēķins par avansā samaksāto IIN (pēc 25% likmes, nevis pēc 15% likmes). Līdz ar to visi nodokļu maksājumu aprēķini ir kļūdaini.

[2.4] Pieteicējam piederošā nekustamā īpašuma „*/Nosaukums/*" pārdošanas rezultātā *V.C.* kā pieteicēja pilnvarotā persona ir saņēmis Ls 27 172, savukārt pieteicējs no *V.C.* ir saņēmis tikai Ls 4450.

[2.5] Pieteicējs uzskata, ka Lēmumā norādītās tiesību normas nebija piemērojamas.

VID nebija tiesīgs piemērot Ministru kabineta 2009.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" normas (tostarp 61.punktu), jo audits veikts par 2008.gadu, kad minētie noteikumi vēl nebija spēkā.

Ja VID atzīst, ka pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību, bija jāņem vērā, ka saimnieciskās darbības veicējs savus ieņēmumus uzskaita un aprēķina pēc to saņemšanas dienas (saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.pantu).

IIN soda nauda aprēķināta prettiesiski, jo aprēķins pamatots ar tiesību normu, kas 2008.gadā nebija spēkā. Atgādinājumu pieteicējam par reģistrēšanos kā saimnieciskās darbības veicējam VID nosūtījis tikai 2009.gada 21.jūlijā.

[3] Rakstveida paskaidrojumā VID pieteikumu neatzīst, uztur Lēmumā norādīto pamatojumu, kā arī papildus norāda turpmāko.

[3.1] Pieteicējs nav pierādījis, ka visi pārbaudāmajā periodā atsavinātie nekustamie īpašumi tika iegādāti personiskajām vajadzībām.

Nodokļu administrācijas ieskatā ir apstrīdama tik daudzu īpašumu izmantošana pieteicēja personiskajām vajadzībām.

[3.2] Lēmumā pieļauta pārrakstīšanās kļūda, nepareizi norādot datumu – 2009.gada 26.septembri, kad izdoti Ministru kabineta noteikumi (pareizi bija jābūt – Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumi Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība").

[3.3] Atbilstoši Civillikuma 2289.pantam pieteicējam kā pilnvaras devējam pret trešajām personām, tostarp arī pret VID ir saistošas pilnvarnieka veiktās darbības.

[3.4] VID atsaucas uz Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 16.marta spriedumā lietā Nr. A42565608 (AA43-0272-10/7) ietvertajām atziņām par piemērojamo tiesību normu interpretāciju.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 9.decembra spriedumu pieteikums noraidīts, balstoties uz turpmāk minētajiem motīviem.

[4.1] Tiesa atsaukusies uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.panta pirmās daļas 2.punktu, 15.panta pirmās daļas 5.punktu un 23.pantu, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21.pantu, 22.pantu, kā arī uz Ministru kabineta 2006.gada 19.septembra noteikumu Nr.780 „Noteikumi par papildu deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu veidlapu un kārtību, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja apliekamo ienākumu" (turpmāk – Noteikumi Nr.780) normām.

[4.2] Tiesa atzina, ka VID Latgales reģionālajai iestādei bija tiesības pārbaudīt pieteicēja deklarācijās uzrādīto datu ticamību, kā arī uz aprēķinu pamata noteikt ar nodokli apliekamo ienākumu un maksājamo IIN, izmantojot izdevumu metodi un izmantojot savā rīcībā esošo informāciju.

[4.3] Pastāv strīds par to, vai VID ir pamatoti uzskatījis, ka pieteicēja rīcība, 2008.gadā pārdodot nekustamos īpašumus, ir uzskatāma par saimniecisko darbību un minētie darījumi ir apliekami ar IIN kā no saimnieciskās darbības gūtie ienākumi.

Lietā nav strīda par to, ka pieteicējs 2008.gadā ir veicis piecus nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumus, pārdodot šādus nekustamos īpašumus: „*/Nosaukums/*", kadastra numurs */kadastra numurs/*, „*/Nosaukums 2/*", kadastra numurs */kadastra numurs/*, „*/Nosaukums 3/*", kadastra numurs */kadastra numurs/*, „*/Nosaukums 4/*", kadastra numurs */kadastra numurs/*, un ir guvis no tā ienākumus.

[4.4] No lietas materiāliem tiesa konstatēja, ka nekustamos īpašumus (sk. [4.3]) pieteicējs ieguvis īpašumā no 2000.gada 1.septembra līdz 2006.gada 29.decembrim, bet atsavinājis 2008.gadā.

Pieteicējs atsavināja sev piederošos nekustamos īpašumus 2008.gadā, kad likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts vairs nebija spēkā (tas bija no likuma izslēgts).

Darījumu veikšanas laikā bija spēkā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (*redakcijā, kas bija spēkā no 2007.gada 12.jūnija līdz 2009.gada 1.janvārim*) 9.panta pirmās daļas 19.[1]punkts, kas noteica, ka gada apliekamajā

ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no tāda īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz divpadsmit mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas brīdim ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese).

Tiesa atsaukusies arī uz tiesu prakses atziņām.

[4.5] No lietas materiāliem tiesa konstatēja, ka nekustamo īpašumu „*/Nosaukums 3/*", kadastra numurs */kadastra numurs/*, pieteicējs iegādājies 2001.gada 13.jūnijā (minētais īpašums uz pieteicēja vārda zemesgrāmatā reģistrēts 2001.gada 3.oktobrī), bet atsavinājis 2008.gada 12.jūlijā; nekustamo īpašumu „*/Nosaukums/*", kadastra numurs */kadastra numurs/*, pieteicējs iegādājies 2000.gada 1.septembrī (minētais īpašums uz pieteicēja vārda zemesgrāmatā reģistrēts 2004.gada 24.martā), bet atsavinājis 2008.gada 10. un 11.jūlijā; nekustamo īpašumu „*/Nosaukums 2/*", kadastra numurs */kadastra numurs/*, pieteicējs iegādājies 2006.gada 28. un 29.decembrī (minētais īpašums uz pieteicēja vārda zemesgrāmatā reģistrēts 2007.gada 18.janvārī), bet atsavinājis 2008.gada 12.jūlijā; nekustamo īpašumu „*/Nosaukums 4/*", kadastra numurs */kadastra numurs/*, pieteicējs iegādājies 2003.gada 28.oktobrī (minētais īpašums uz pieteicēja vārda zemesgrāmatā reģistrēts 2003.gada 19.decembrī), bet atsavinājis 2008.gada 12.jūlijā.

No Iedzīvotāju reģistra datu bāzes izriet, ka neviens no 2008.gadā atsavinātajiem nekustamajiem īpašumiem nav ticis norādīts kā pieteicēja deklarētā dzīvesvieta.

Ievērojot minēto, secināms, ka pieteicēja 2008.gadā atsavinātie nekustamie īpašumi neatbilst likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.[1]punkta noteikumiem.

Secināms, ka VID ir pamatoti aprēķinājis pieteicējam papildu nomaksai budžetā IIN Ls 3545,42, soda naudu Ls 3545,42 un nokavējuma naudu Ls 662,99, un Lēmums ir tiesisks.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 9.decembra spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīti šādi argumenti.

[5.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.[1] punkts nebija piemērojams, jo bija jāņem vērā minētā likuma pārejas noteikumu 37.punktā noteikto.

[5.2] Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) atzinis par prettiesiku VID nostāju, ka nekustamo īpašumu atsavināšanas gadījumos ir nepieciešams vērtēt saimnieciskās darbības pazīmes. Līdz ar to bija jāvērtē tikai tas, vai atsavinātie nekustamie īpašumi pieteicēja īpašumā bijuši ilgāk par 12 mēnešiem. Turklāt nekustamo īpašumu atsavināšana vērtējama kā sava īpašuma pārdošana, jo pārdotie nekustamie īpašumi tika iegūti un izmantoti pieteicēja personīgajām vajadzībām.

[6] Rakstveida paskaidrojumā VID norādījis, ka apelācijas sūdzību neatzīst. VID ieskatā Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 9.decembra spriedums ir tiesisks un pamatots.

[7] Tiesas sēdē pieteicējs uzturēja pieteikumā un apelācijas sūdzībā norādītos argumentus.

VID pārstāvis tiesas sēdē uzturēja Lēmumā ietverto pamatojumu.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies procesa dalībnieku paskaidrojumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir nepamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 307.panta ceturto daļu sprieduma motīvu daļā norāda šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apstākļus, kā arī motivē attieksmi pret pirmās instances tiesas spriedumu. Ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Izvērtējusi Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 9.decembra spriedumā norādīto pamatojumu, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums daļā, kas attiecas uz pieteicējam aprēķināto IIN, ciktāl šajā spriedumā nav norādīts pretējais, ir pareizs un pilnībā pietiekams, tādēļ, pamatojoties uz APL 307.panta ceturto daļu, apgabaltiesa pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai norādītajā daļā.

[10] Papildus un attiecībā uz apelācijas sūdzībā minētajiem argumentiem Administratīvā apgabaltiesa norāda turpmāko.

[11] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (*redakcijā, kas bija spēkā no 2007.gada 16.janvāra līdz 2007.gada 11.jūnijam*) 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkts 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.

Ar 2007.gada 17.maija likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” (*stājās spēkā 2007.gada 12.jūnijā*) minētā tiesību norma ir izslēgta, nosakot pārejas noteikumus, kuru 37.punkts noteica, 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 citastarp īpašuma tiesības uz maksātājam piederošo nekustamo īpašumu līdz minēto likuma grozījumu spēkā stāšanās dienai ir nostiprinātas zemesgrāmatā.

Minētais pārejas noteikumu 37.punkts izslēgts no likuma ar 2008.gada 14.novembra likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” (*stājās spēkā 2009.gada 1.janvārī*).

No lietas materiāliem apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējs nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumus noslēdzis 2008.gada 10., 11. un 12.jūlijā, tātad laikā, kad vēl bija spēkā pārejas noteikumu 37.punkts.

Nekustamais īpašums „*/Nosaukums 4/*” uz pieteicēja vārda reģistrēts zemesgrāmatā 2003.gada 19.decembrī, „*/Nosaukums 3/*” – 2001.gada 3.oktobrī, „*/Nosaukums 2/*” – 2007.gada 18.janvārī un „*/Nosaukums/*” – 2004.gada 24.martā, tātad pirms 2007.gada 17.maija grozījumu likumā „par iedzīvotāju ienākuma nodokli” spēkā stāšanās. Tādējādi uz pieteicēju ir attiecināms likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkts (*sk. Senāta 2012.gada 7.jūnija lēmumu šajā lietā*).

[12] 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 fiziskas 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 iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Izskatāmajā gadījumā nepastāv strīds par to, ka pieteicēja atsavinātie nekustamie īpašumi bija pieteicēja īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem.

Līdz ar to jāpārbauda, vai pieteicēja darbībās, 2008.gadā atsavinot nekustamos īpašumus, ir saskatāmas saimnieciskās darbības pazīmes.

[13] 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. Kā ir atzinusi Satversmes tiesa 2011.gada 13.decembra lēmumā (lieta Nr.2011-15-01), par saimnieciskās darbības konstatēšanas kritērijiem pieņemama veikto darījumu ekonomiskā būtība, regularitāte un apjoms.

No lietas materiāliem apgabaltiesa konstatē, ka 2007.gadā pieteicējs iegādājies 3 un atsavinājis 2 nekustamos īpašumus; auditējamā periodā, t.i., 2008.gadā pieteicējs iegādājies 1 un atsavinājis 4 nekustamos īpašumus;

savukārt 2009.gadā pieteicējs iegādājies 2 un atsavinājis 4 nekustamos īpašumus. Noskaidrots, ka uz 2008.gada sākumu pieteicēja īpašumā bija 19 (deviņpadsmit) nekustamie īpašumi.

Tiesas sēdē pieteicējs paskaidroja, ka nekustamajos īpašumos nocirstos kokus viņš izmantoja savas mājas apkurei, kā arī būvniecībā, tādējādi visi 2008.gadā atsavinātie nekustamie īpašumi tika izmantoti viņa personīgajām vajadzībām, nevis peļņas gūšanai.

No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta un APL 150.panta trešās daļas izriet, ka pieteicējam atbilstoši savām iespējām jāpiedalās pierādījumu savākšanā (līdzdarbības pienākums).

Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējs nav iesniedzis objektīvi pārbaudāmus pierādījumus minētajiem apgalvojumiem, lai gan uz šādu pierādījumu nepieciešamību jau tika norādīts Senāta 2012.gada 7.jūnija lēmumā šajā lietā. Pieteicējs nav iesniedzis attiecīgus pierādījumus, kā arī nav lūdzis tiesu izprasīt papildu pierādījumus, tostarp uzaicināt lieciniekus, kas varētu apstiprināt viņa apgalvojumus.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa atzīst, ka 2008.gadā pieteicēja atsavinātie nekustamie īpašumi nav uzskatāmi par pieteicēja savu īpašumu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta izpratnē, jo ietilpa kopējā pieteicēja sistemātiskajā darbībā ar īpašumu tirdzniecību. Apgabaltiesa uzskata, ka nav atstājams bez ievērības apstāklis, ka ar nekustamo īpašumu tirdzniecību pieteicējs ir nodarbojies arī pirms un pēc auditējamā perioda, ko apstiprina lietas materiāli.

[14] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^{3}$panta pirmā daļa un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.pants un 29.panta otrā daļa noteic iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja atbildību, ja noteiktajā termiņā nav aprēķināts IIN no visa apliekamā ienākuma. Šādā gadījumā nodokļa maksātājam ir pienākums samaksāt iztrūkstošo nodokļa summu, nokavējuma naudu un soda naudu.

Minētās tiesību normas imperatīvi noteic tiesisko seku iestāšanos, tādējādi VID nav rīcības brīvības tiesisko seku noteikšanā.

Apgabaltiesa atzīst, ka VID Lēmumā ir pamatoti atsaucies uz Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (*bija spēkā līdz 2010.gada 30.jūnijam*) normām.

Minēto noteikumu 56.punktā citastarp bija noteikts, ka, piemērojot likuma 9.panta pirmās daļas 19.punktu, ja fiziskā persona pārdod nekustamo īpašumu, kas bijis tās īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, nekustamā īpašuma pārdošanas ienākums ir atbrīvots no aplikšanas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tomēr, ja nekustamais īpašums ir izmantots saimnieciskajā darbībā, ar nodokli ir apliekama summa, ko nosaka saskaņā ar šo noteikumu 57.punktu.

Atbilstoši noteikumu 57.punktam, piemērojot likuma 9.panta pirmās daļas 19.punktu, ja minētais nekustamais īpašums ticis izmantots

saimnieciskajā darbībā, fiziskās personas apliekamo ienākumu palielina par visos iepriekšējos taksācijas periodos, kuros nekustamais īpašums izmantots saimnieciskajā darbībā, norakstīto nolietojumu.

Savukārt minēto noteikumu 58.punkts noteica, ka šo noteikumu 56. un 57.punktā minētās normas nepiemēro, ja nodokļa maksātāja saimnieciskā darbība ir nekustamo īpašumu tirdzniecība (..).

VID Lēmuma pamatojumā arī pamatoti atzina, ka saskaņā ar noteikumu 61.punktā noteikto, 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).

Līdz ar to apgabaltiesa nekonstatē, ka Lēmumā būtu ietverta atsauce uz tādām tiesību normām, kas izskatāmajā gadījumā nebija piemērojamas.

[15] Senāts vairākkārt ir atzinis, ka līdz 2007.gadam sabiedrībā pastāvēja uzskats, ka neatkarīgi no darījumu skaita un regularitātes, ir pietiekami nekustamo īpašumu neatsavināt 12 mēnešu laikā, lai nebūtu jāmaksā nodokļi. Ministru kabinets un Finanšu ministrijas amatpersonas līdz 2007.gadam pieturējušās pie viedokļa par tādu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta saturu, kas ir pretējs Satversmes tiesas sniegtajam normas tulkojumam (*sk. I.Drazdovska, M.Fridrihsone. 2007.gadā draud ievērojams nodokļu sloga pieaugums. Laikraksts „Dienas bizness", 2006.gada 24.janvāris, D.Tauriņš. Visiem vienādus spēles noteikumus! Žurnāls Bilance, 2007, Nr.12, 5., 6.lpp.*). Arī Valsts ieņēmumu dienests konsultējis nodokļa maksātājus tā, ka darījumu sistemātiskajam raksturam nav pievērsta uzmanība. Uzskatot sankciju piemērošanu par acīmredzami netaisnīgu, Senāts deva priekšroku augstāka juridiskā spēka tiesību normas – samērīguma principa piemērošanai (*sk. Senāta 2012.gada 4.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-28/2012*).

Līdz ar to jāpārbauda, vai laikā, kad pieteicējs veica atsavināšanas darījumus, valsts iestādes jau bija atteikušās no nepareizās prakses, un vai nokavējuma naudas un soda naudas aprēķināšana atbilst tiesiskās drošības principam.

[16] Nokavējuma nauda tiek aprēķināta, jo nodokļa maksātājs nav savlaicīgi un pilnā apmērā samaksājis budžetā nodokli. Tādējādi nokavējuma nauda ir no nodokļa saistības izrietošs prasījums, kura pamats ir nodokļa samaksas kavējums. Likumdevējs 2007.gadā izdarīja grozījumus likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", kā arī nodokļu maksātājiem tika skaidrots, ka turpmāk spekulatīvajos darījumos ar īpašumiem gūtie ienākumi tiks aplikti ar nodokli un 12 mēnešu turēšana īpašumā nepasargās no ienākumu aplikšanas, ja tiks konstatēta saimnieciskā darbība (*sk. Senāta 2012.gada 4.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-28/2012 un 2013.gada 26.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-179/2013 8.punktu*).

Pieteicējs norāda, ka visi 2008.gadā atsavinātie nekustamie īpašumi viņa īpašumā bija ilgāk par 12 mēnešiem, tādēļ IIN nav jāmaksā. Pieteicēja ieskatā vienīgais kritērijs IIN maksāšanai bija nekustamā īpašuma atsavināšana ātrāk kā 12 mēnešu laikā pēc tā iegūšanas īpašumā.

Atbilstoši tiesu praksē nostiprinātajām atziņām attiecīgo likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu sarežģītības dēļ, kā arī VID un Finanšu ministrijas pasivitātes dēļ laikā līdz 2007.gadam personām varēja rasties maldīgs priekšstats par nodokļa maksāšanu no nekustamā īpašuma pārdošanas (*sk., piemēram, Senāta 2012.gada 4.jūnija spriedumā lietā Nr. SKA-28/2012 12.punktu, 2012.gada 19.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-457/2012 11.punktu un 2013.gada 26.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-179/2013 8.punktu*).

Tādējādi nodokļu maksātāju pārliecība, ka IIN par nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumiem nav jāmaksā, ja atsavinātie nekustamie īpašumi bijuši īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, ir tiesiski aizsargājama tikai attiecībā uz tiem nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumiem, kas notikuši iepriekšējā periodā, piemēram, 2005. un 2006.gadā, par kuriem IIN maksāšanas pienākums iestājās attiecīgi 2006.gada sākumā un 2007.gada sākumā.

Savukārt attiecībā uz līdzīgiem nekustamā īpašuma pārdošanas darījumiem, kas notikuši vēlāk, proti, 2007.gadā, par kuriem IIN maksāšanas pienākums radās ar to deklarēšanu 2008.gadā, apgabaltiesa nekonstatē, ka nodokļu maksātājiem varēja būt pamatota pārliecība, ka IIN par šādiem darījumiem nav maksājams, jo tad jau bija noskaidrota VID prakse iepriekš minēto tiesību normu piemērošanā.

Izskatāmajā gadījumā pieteicējs veicis virkni nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumu 2008.gadā, kad jau bija noskaidrota VID prakse, un pienākums samaksāt budžetā IIN pieteicējam radās tikai pēc taksācijas perioda (2008.gada) beigām, proti, 2009.gada sākumā, kad, apgabaltiesas ieskatā vairs nevajadzēja pastāvēt nekādām šaubām par piemērojamo tiesību normu interpretāciju.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa uzskata, ka nepastāv tiesisks pamats pieteicēja atbrīvošanai no IIN Ls 3545,42, soda naudas Ls 3545,42 un nokavējuma naudas Ls 662,99 samaksas.

Līdz ar to secināms, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt *P.R.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 20.oktobra lēmuma Nr.22.4.7/54357 atcelšanu.

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)*	R.Paegle
Tiesneši	*(paraksts)*	I.Kaļiņina
	(paraksts)	M.Vīgants

NORAKSTS PAREIZS:
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese R.Paegle
Rīgā 2013.gada 12.martā.