Lietas Nr. A420592010
Lietas arhīva Nr. AA43-0195-14/2

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2014.gada 18.februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:

tiesnese referente U.Mihailova, tiesneses S.Kanenberga un A.Kovaļevska

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. E/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010.gada 22.februāra lēmuma Nr.22.4.3/8515 atcelšanu, sakarā ar /pers. E/ un Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 25.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) ģenerāldirektora 2010.gada 22.februāra lēmumu Nr.22.4.3/8515 (turpmāk – Lēmums) kā administratīvā akta galīgo noformējumu nolemts papildu nomaksai budžetā noteikt iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – IIN) Ls 443 481,41, soda naudu Ls 443 481,41 un nokavējuma naudu Ls 105 812,70 un samazināt IIN par 2007.gadu Ls 141,67 un aprēķināt soda naudu Ls 70,84. Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[1.1] /pers. E/ auditējamā periodā nodarbojās ar nekustamo īpašumu atsavināšanu, kurus iegādājās pirmsauditējamā periodā un pirms pārdošanas sadalīja atsevišķos zemes gabalos. Ar iegūto informāciju par /pers. E/ nekustamo īpašumu atsavināšanas apmēriem auditējamā periodā (22 pārdošanas darījumi, no tiem trīs darījumi atzīti kā personiskā nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumi), iegūti pietiekami pierādījumi, lai secinātu, ka /pers. E/ nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumi 2006.-2007.gadā kvalificējami kā minētās personas saimnieciskā darbība. Tādējādi /pers. E/ ienākumi no veiktajiem nekustamo īpašumu pārdošanas darījumiem jānoteic saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normām kā minētā likuma 11.pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu (iegādes vērtība, valsts nodevas un citi izdevumi) starpību, ņemot vērā līgumā noteikto darījuma datumu un vērtību.

[1.2] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.^{3}panta pirmo un trešo daļu un 34.panta otrās daļas 3.punktu /pers. E/ papildus aprēķināms par 2006.gada IIN Ls 129 024,10, soda nauda 100 procentu apmērā Ls 129 024,10 un nokavējuma nauda Ls 47 480,87, par 2007.gadu IIN Ls 314 457,31, soda nauda 100 procentu apmērā Ls 314 457,31 un nokavējuma nauda Ls 58 331,83, kā arī samazināja II par 2007.gadu Ls 141,67 un aprēķināja soda naudu 50 procentu apmērā Ls 70,84.

[2] /pers. E/ iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikumā, citstarp, norādīts turpmāk minētais.

[2.1] Tā kā nekustamie īpašumi ir iegādāti attiecīgi 2002. un 2003.gadā (kad arī īpašuma tiesības nostiprinātas zemesgrāmatā), tad secināms, ka piemērojamā tiesību norma, kas regulē /pers. E/ 2006. un 2007.gadā pārdoto nekustamo īpašumu rezultātā gūtā ienākuma aplikšanu vai neaplikšanu ar nodokli, ir likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts. Tādējādi izriet, ka /pers. E/ 2006. un 2007.gadā pārdoto nekustamo īpašumu rezultātā gūtais ienākums būtu apliekams ar nodokli, ja šī pārdošana būtu veikta mazāk kā 12 mēnešu laikā no iegādes dienas. Tā kā nekustamie īpašumi ir iegādāti un īpašuma tiesības uz tiem nostiprinātas zemesgrāmatā attiecīgi 2002. un 2003.gadā, tad šo nekustamo īpašumu pārdošanas rezultātā gūtais ienākums ar nodokli nav apliekams.

[2.2] VID piemēroja nevis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktu, bet šī punkta „a" apakšpunktu.

[2.3] Nevar piekrist VID patvaļīgi izvirzītajam kritērijam, ka, lai piemērotu likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktu, pārdotajiem nekustamajiem īpašumiem ir jābūt izmantotiem /pers. E/ personiskajām vajadzībām, kā arī tam, ka šis kritērijs tiek saistīts ar nekustamā īpašuma pārdošanas ienākuma aplikšanu vai neaplikšanu ar nodokli.

[3] VID rakstveida paskaidrojumā pieteikumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 25.aprīļa spriedumu pieteikums daļēji apmierināts, atcelts Lēmums daļā par soda naudu Ls 314 500,49 apmērā, kas aprēķināta par nenomaksāto IIN par 2007.gadā gūtajiem ienākumiem, atcelts Lēmums daļā par nokavējuma naudu Ls 47 480,87 apmērā, kas noteikta par nenomaksāto IIN saistībā ar 2006.gadā gūtajiem ienākumiem, pārējā daļā pieteicējas pieteikums noraidīts. Spriedums, citstarp, pamatots ar turpmāk minētajiem motīviem.

[4.1] Lietā nav strīda, ka /pers. E/ 2006. un 2007.gadā ir atsavinājusi 22 nekustamos īpašumus, no kuriem 3 nekustamos īpašumus viņa bija pārdevusi vīram /pers. F/, un tieši, 2006.gadā /pers. E/ atsavinājusi astoņus nekustamos īpašumus, 2007.gadā – 12 nekustamos īpašumus.

[4.2] Tiesai, ņemot vērā aprakstīto /pers. E/ darbību veidu, būtību un apjomu, neradās šaubas, ka /pers. E/ veica saimniecisko darbību nekustamo īpašumu attīstības un tirdzniecības jomā, nevis atsavināja savu īpašumu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta 19.punkta „c" apakšpunkta izpratnē. Tiesas ieskatā likumdevējs nav paredzējis, ka jebkāds noteikts saimnieciskās darbības veids – noteiktu preču pārdošana vai noteiktu pakalpojumu sniegšana –likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē būtu uzskatāmi par izņēmumiem no saimnieciskās darbības.

[4.3] Tiesa par tiesisku un pamatotu atzina VID izdarīto secinājumu, ka /pers. E/ veiktā 20 īpašumu atsavināšana ir uzskatāma par saimniecisko darbību, un ienākumi no šādu īpašumu atsavināšanas ir IIN objekts.

[4.4] Tiesa secināja, ka /pers. E/ nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu pārbaudāmus un konstatējamus /pers. E/ izdevumus saistībā ar nekustamo īpašumu uzlabošanas un celtniecības darbiem.

[4.5] Tiesa atzina, ka VID tiesiski un pamatoti ir noteicis /pers. E/ pienākumu papildus iemaksāt valsts budžetā IIN Ls 443 481,41 apmērā.

[4.6] Tiesa no Lēmuma secināja, ka VID soda naudu par neaprēķināto IIN par 2006.gada ienākumiem ir aprēķinājis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmajā daļā noteiktā apmērā. Lēmums daļā par soda naudu Ls 129 024,10 apmērā, kas aprēķināta par nenomaksāto IIN par 2006.gadā gūtajiem ienākumiem, atzīts par tiesisku un pamatotu.

[4.7] IIN samaksas pienākums par 2007.gadā gūtajiem ienākumiem /pers. E/ iestājās 2008.gada 17.aprīlī. Tiesa konstatēja, ka VID pārsūdzētajā Lēmumā ir atsaucies uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas 3.punktu. Tiesa norādīja, ka norma šādā redakcijā ir spēkā no 2009.gada 23.jūnija, bet IIN par 2007.gadu maksāšanas pienākums /pers. E/ iestājās 2008.gada 17.aprīlī. Līdz ar to VID ir atsaucies uz normu, kas nebija spēkā pienākuma rašanās brīdī. Atbildība par iemaksājamo nodokļu apmēra samazināšanu ir paredzēta likuma „Par nodokļiem un nodevām" (redakcijā, kas bija spēkā 2008.gada 17.aprīlī) 32.panta pirmajā daļā.

Lietā nav strīda, ka /pers. E/ vispār nebija aprēķinājusi budžetā nomaksājamo IIN par 2007.gadā gūtajiem ienākumiem. Līdz ar to secināms, ka šī summa ir samazināta par 100 procentiem, kas ir vairāk kā 15 procentiem. Līdz ar to VID /pers. E/ bija jāaprēķina soda nauda 50 procentu apmērā. Kā redzams no pārsūdzētā Lēmuma, tad /pers. E/ soda nauda aprēķināta 100 procentu apmērā. Ievērojot norādīto, tiesa atzina, ka Lēmums daļā par soda naudu Ls 314 500,49 apmērā, kas aprēķināta par nenomaksāto IIN par 2007.gadā gūtajiem ienākumiem, ir prettiesisks un atceļams.

[4.8] 2007.gada 8.novembra grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" stājās spēkā 2007.gada 11.decembrī. Ņemot vērā, ka /pers. E/ par 2006.gadā papildu noteikto IIN ir aprēķināta nokavējuma nauda no 2007.gada 18.aprīļa līdz 2009.gada 22.aprīlim, tiesa atzina, ka VID nebija tiesiska pamata /pers. E/ noteikt nokavējuma naudu par daļu no šī laika posma – no 2007.gada 18.aprīļa līdz 2007.gada 11.decembrim. Līdz ar to atzīstams, ka nokavējuma naudas aprēķins ir kļūdains gan faktoloģiski, gan matemātiski. Ievērojot norādīto, Lēmums ir atceļams daļā par nokavējuma naudu Ls 47 480,87 apmērā, kas noteikta par nenomaksāto IIN saistībā ar 2006.gadā gūtajiem ienākumiem. Pārējā daļā Lēmums par aprēķināto nokavējuma naudu, kas noteikta par nenomaksāto IIN saistībā ar 2007.gadā gūtajiem ienākumiem, atstājams negrozīts.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 25.aprīļa spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteikums, /pers. E/ iesniedza apelācijas sūdzību un lūdza apmierināt pieteikumu.

/pers. E/ 2013.gada 20.martā iesniedza Administratīvajā apgabaltiesā iesniegumu par apelācijas sūdzības atsaukšanu.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 25.aprīļa spriedumu daļā, ar kuru Lēmums atcelts daļā, VID iesniedza apelācijas sūdzību un lūdza noraidīt pieteikumu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[6.1] Tiesa nepamatoti atsaucas uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un trešo daļu.

[6.2] VID pamatoti /pers. E/ saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas pirmo teikumu redakcijā, kas ir spēkā no 2009.gada 23.jūnija, aprēķinājis soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās IIN summas, tas ir, Ls 314 500,49, jo minētā tiesību norma /pers. E/ ir labvēlīgāka. Tiesa nav devusi juridisku vērtējumu apstāklim, ka VID piemēroja tiesību normu un aprēķināja /pers. E/ soda naudu 100 procentu apmērā, nevis 150 procentu apmērā, kā to noteica likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta 1.punkts redakcijā, kas bija spēkā pārkāpuma izdarīšanas brīdī.

[6.3] Tiesa nepamatoti atcēla ar Lēmumu /pers. E/ noteikto papildus budžetā iemaksājamo IIN nokavējuma naudu par 2006.gadu pilnā apmērā, jo Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments 2011.gada 1.jūnija spriedumā Nr.SKA-107/2011 ir norādījis, ka nokavējuma naudas aprēķins, gadījumā, ja nodokļa maksātājs ir samazinājis apliekamo ienākumu, ir pieļaujams līdz ar to 2007.gada 8.novembra grozījumu likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" spēkā stāšanās brīdi. Līdz ar to tiesa ir nepamatoti atcēlusi Lēmumu daļā par nokavējuma naudu pilnā apmērā.

[7] /pers. E/ paskaidrojumā par apelācijas sūdzību to uzskata par nepamatotu, pamatojoties uz apelācijā un turpmāk minētajiem argumentiem.

[7.1] Tiesa pamatoti atzina, ka IIN samaksas pienākums par 2007.gadā gūtajiem ienākumiem iestājās 2008.gada 17.aprīlī. Šajā laikā spēkā bija likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmā daļa, turpretī Lēmumā ir atsauce uz 34.panta otrās daļas 3.punktu, kas ir spēkā no 2009.gada 23.jūnija. Līdz ar to VID atsaucies uz tiesību normu, kas nebija spēkā IIN samaksas pienākuma rašanās brīdī.

[7.2] Tā kā 2007.gada 8.novembra grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" stājās spēkā 2007.gada 11.decembrī, tad VID nebija tiesiska pamata noteikt nokavējuma naudu par laika posmu no 2007.gada 18.aprīļa līdz 11.decembrim.

[7.3] Augstākā tiesa 2012.gada 4.jūnija spriedumā Nr.SKA-28/2012 ir atzinusi, ka šādās lietās soda un nokavējuma naudas nav piemērojamas. Turklāt atbilstoši Augstākās tiesas norādei tās nav piemērojamas ne tikai /pers. I/ lietā, bet arī tai līdzīgās situācijās, tas ir, citās līdzīgās lietās. Tāpat kā /pers. I/ gadījumā, arī /pers. E/ lietā papildus aprēķinātie maksājumi tika pamatoti ar apgalvojumu, ka /pers. E/ ir nodarbojusies ar saimniecisko darbību – nekustamo īpašumu pārdošanu. Līdz ar to papildus aprēķinātās soda naudas un nokavējuma naudas vispār nav piemērojamas.

[8] Administratīvā apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304.pantu pirmo daļu, lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID apelācijas sūdzība ir nepamatota un ka pieteikums ir daļēji apmierināms.

[10] Ņemot vērā, ka pieteicēja iesniegumu par apelācijas sūdzības atsaukšanu iesniedza, iekams tika pabeigta lietas izskatīšana pēc būtības, apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 306.pantu izbeidz apelācijas tiesvedību par pieteicējas apelācijas sūdzību, t.i., par pirmās instances tiesas spriedumu daļā, kurā noraidīts pieteicējas pieteikums.

[11] Tā kā VID pārsūdzēja pirmās instances tiesas spriedumu daļā, kurā pieteicējas pieteikums apmierināts, apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 302.panta pirmo daļu izskata lietu daļā par Lēmuma atcelšanu daļā par soda naudu Ls 314 500,49 (447 493,88 *euro*) apmērā, kas noteikta par nenomaksāto IIN par 2007.gadā gūtajiem ienākumiem, un par nokavējuma naudu Ls 47 480,87 (67 559,19 *euro*) apmērā, kas noteikta par nenomaksāto IIN saistībā ar 2006.gadā gūtajiem ienākumiem.

[12] Attiecībā uz pieteicējai noteikto soda naudu par papildu noteikto IIN par 2007.gadā gūtajiem ienākumiem, apgabaltiesa konstatē, ka VID soda naudu ir noteicis, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas 3.punktu.

Augstākā tiesa, interpretējot likuma „Par nodokļiem un nodevām" normas, 2013.gada 12.augusta spriedumā lietā Nr.A420531510 (arhīva Nr.SKA–214/2013) secināja, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas 3.punkts lietā nav piemērojams, jo audits veikts par 2006.–2008.gadu, bet minētā norma stājās spēkā tikai 2009.gada 23.jūnijā.

Ņemot vērā, ka šajā lietā pieteicējai papildu IIN aprēķināts par 2007.gadu, apgabaltiesa atzīst, ka VID ir nepamatoti pieteicējai noteicis soda naudu, pamatojoties uz normu, kura nebija spēkā darījumu veikšanas laikā. Līdz ar to Lēmums šajā daļā ir atceļams.

Apgabaltiesa no VID pieņemto lēmumu pamatojuma nekonstatē, ka šajā gadījumā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta otrās daļas 3.punkts ir piemērots kā vēlāk spēkā stājusies pieteicējai labvēlīgāka tiesību norma. Līdz ar to VID arguments apelācijas sūdzībā nav pamatots un Lēmums ir atceļams daļā par pieteicējai noteikto soda naudu noteikta par nenomaksāto IIN no 2007.gadā gūtajiem ienākumiem.

[13] Pieteicējai par nenomaksāto IIN par 2006.gadu noteikta nokavējuma nauda Ls 47 480,87 apmērā.

Judikatūrā (sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2012.gada 4.jūnija sprieduma Nr.SKA-28/2012 12.punktu) atzīts, ka attiecīgo likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu sarežģītības un dienesta un Finanšu ministrijas pasivitātes dēļ laikā līdz 2007.gadam personām varēja rasties maldīgs priekšstats par nodokļa maksāšanu no nekustamā īpašuma

pārdošanas. Tāpēc nodokļu soda naudas aprēķināšana par iedzīvotāju ienākuma nodokļa nemaksāšanu izskatāmās lietas un tai līdzīgā situācijā būtu nesamērīga.

Izvērtējot konkrētās lietas apstākļus, ir pamats secināt, ka nekustamā īpašuma pārdošanas laikā pieteicējai varēja rasties maldīgs priekšstats, ka vienīgais kritērijs nodokļa maksāšanai ir nekustamā īpašuma atsavināšana ātrāk kā 12 mēnešu laikā pēc tā iegūšanas īpašumā, jo VID 2007.gadā pieteicēju nav īpaši informējis par pienākumu samaksāt IIN par 2006.gadā gūtajiem ienākumiem. Pamatojoties uz minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja ir atbrīvojama no nokavējuma naudas par nenomaksāto IIN par 2006.gadu. Līdz ar to Lēmums ir atceļams šajā daļā.

[14] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka atbildētājai, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējai viņas samaksāto valsts nodevu 20 latu (28,46 *euro*) apmērā par pieteikuma iesniegšanu.

[15] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 125.panta trešo daļu trīs ceturtdaļas no valsts nodevas, kas tika samaksāta par lietas izskatīšanu attiecīgajā tiesas instancē, atmaksā, ja pieteicējs atteicies no apelācijas sūdzības līdz dienai, kad administratīvā procesa dalībnieki tiesīgi īstenot šā likuma 204.panta otrajā daļā paredzētās tiesības.

Līdz ar to pieteicējai ir atmaksājamas trīs ceturtdaļas no samaksātās valsts nodevas 10 latu apmērā par apelācijas sūdzības iesniegšanu, t.i., 7,50 latu (10,67 *euro*) apmērā.

[16] Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesas sprieduma rezultāts ir pareizs.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307., 309. un 306.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

Apmierināt /pers. E/ pieteikumu daļā.

Atcelt ar pieņemšanas dienas Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010.gada 22.februāra lēmumu Nr.22.4.3/8515 daļā par soda naudu, kas noteikta par nenomaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2007.gadā gūtajiem ienākumiem, un daļā par nokavējuma naudu, kas noteikta par nenomaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2006.gadā gūtajiem ienākumiem.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikas atlīdzināt /pers. E/ (/personas kods/, adrese: /adrese/) valsts nodevu 28,46 (divdesmit astoņi *euro* un 46 centi) *euro* apmērā.

Izbeigt apelācijas tiesvedību sakarā ar /pers. E/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 25.aprīļa spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteikums daļā.

Atmaksāt /pers. E/ (/personas kods/, adrese: /adrese/) valsts nodevu 10,67 (desmit *euro* un 67 centi) *euro* apmērā.

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

Tiesnese referente U.Mihailova

Tiesneses S.Kanenberga

A.Kovaļevska