ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A42933509
AA43-0258-13/8

SPRIEDUMS

LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2013.gada 25.aprīlī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente I.Kaļiņina,
tiesnese Z.Kupce un tiesnese R.Paegle,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *D.V.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 20.augusta lēmuma Nr.19.1/16800 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 7.jūlija spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) 2009.gada 20.augusta lēmumu Nr.19.1/16800 (turpmāk – Lēmums) kā galīgo lēmumu administratīvajā procesā iestādē papildu nomaksai budžetā pieteicējai *D.V.* aprēķināta iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk arī – IIN) soda nauda Ls 8 795,75, pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk arī – PVN) Ls 6460,97, PVN soda nauda Ls 6 638,66 un PVN nokavējuma nauda Ls 2 856,34, kā arī samazināts IIN par 2005. un 2006.gadu par Ls 86 727,32 un aprēķināta IIN soda nauda.

[2] Pieteicēja iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot atcelt Lēmumu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Neņemot vērā ēkas (daudzdzīvokļu dzīvojamās mājas jaunbūves */adrese/*) pirmsrekonstrukcijas vērtību, kas noteikta ekspertīzes atzinumā, un neņemot vērā zemes vērtību, uz kuras atradās jaunbūve, nodokļu administrācija nepareizi noteikusi ar PVN apliekamo dzīvokļu Nr. 2, 57 un 60 darījumu vērtību.

[2.2] Pieteicējas saimnieciskās darbības izdevumi nepamatoti nav palielināti par SIA „*/Nosaukums/*" preču pavadzīmēs-rēķinos norādītajiem izdevumiem, SIA „*/Nosaukums 2/*" faktūrrēķinos un elektronisko kases aparātu čeku kopijās uz 28 lapām norādītajiem izdevumiem.

[2.3] Pieteicējai nepamatoti noteikta samaksai soda nauda un nokavējuma nauda, jo likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta 1.punkta redakcija kļuvusi personai labvēlīgāka, tāpēc pēc spēkā esošā tiesiskā regulējuma piemērojama 100 % likme soda naudas aprēķinam, nevis 150 %.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2011.gada 7.jūlija spriedumu atstāja negrozītu Lēmumu daļā, ar kuru pieteicējai papildus nomaksai budžetā noteikts PVN Ls 3211,31, PVN soda nauda Ls 1457,40 un nokavējuma nauda Ls 1460,59, bet pārējā daļā Lēmums atcelts. Spriedums pamatots ar šādiem argumentiem.

[3.1] Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja 2005.gadā pārdevusi 57 dzīvokļu un 2006.gadā 3 dzīvokļu ½ domājamās daļas.

[3.2] Tiesa atzina, ka visi pārdotie dzīvokļi no iegādes līdz pārdošanas brīdim pieteicējas īpašumā bijuši ilgāk par 12 mēnešiem, līdz ar to šajos darījumos gūtais ienākums nav apliekams ar IIN, secīgi Lēmums daļā par IIN soda naudu ir atceļams.

[3.3] Ar Lēmumu pieteicējai aprēķināts PVN, pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta piekto daļu un 6.panta pirmās daļas 23.punktu.

[3.3.1] Tiesa atzina, ka pieteicējai nebija jāreģistrējas kā PVN maksātājai, jo likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta piektā daļa, kas uzliek personai pienākumu reģistrēties ar PVN apliekamo personu reģistrā, ir nesaraujami saistīta ar personas saimnieciskās darbības veikšanu. Tā kā pieteicēja saimniecisko darbību nav veikusi, bet pārdevusi savu nekustamo īpašumu, tad neatkarīgi no darījumu vērtības pieteicējai nebija jākļūst par PVN maksātāju.

[3.3.2] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 6.panta pirmās daļas 23.punktā likumdevējs noteicis jebkuras personas pienākumu maksāt PVN, ja tas pirmo reizi pārdod nelietotu nekustamo īpašumu. Minētajā normā uzliktais pienākums nav saistāms ar: saimnieciskās darbības veikšanu; darījumu biežumu un sistemātiskumu; finansiālo izdevīgumu; personas pienākumu pie zināmiem nosacījumiem reģistrēties VID ar PVN apliekamo personu reģistrā.

VID likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 6.panta pirmās daļas 23.punktu vērtējis kopsakarā ar šā likuma 3.panta piekto daļu un

aprēķinājis PVN par 3 darījumiem, kas veikti pēc 2005.gada 27.novembra, konkrēti par dzīvokļu Nr.2, Nr.57 un Nr.60 pārdošanu.

Lai pārbaudītu, vai VID pamatoti aprēķinājis PVN, tiesa analizēja jēdziena "nelietota nekustamā īpašuma pirmreizēja pārdošana" saturu.

Ministru kabineta 2005.gada 19.jūlija noteikumu Nr.534 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" *(stājās spēkā 2005.gada 28.jūlijā un zaudēja spēku 2006.gada 1.aprīlī, tātad attiecas uz dzīvokļu Nr.57 un Nr.2 atsavināšanu)* 98.punkts noteica, ka par likuma 6.panta pirmās daļas 23.punktā minēto pirmo pārdošanu uzskatāma tāda nekustamā īpašuma pārdošana, kas veikta pirmo reizi gada laikā pēc nodošanas ekspluatācijā (..).

Tā kā dzīvojamā ēka */adrese/* nodota ekspluatācijā 2005.gada 31.augustā, secināms, ka dzīvokļi Nr.2, Nr.57 ir pārdoti gada laikā pēc nodošanas ekspluatācijā, secīgi par šo dzīvokļu pārdošanu ir pamats aprēķināt PVN.

Ministru kabineta 2006.gada 4.aprīļa noteikumi Nr.276 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" *(spēkā no 2006.gada 2.aprīļa līdz 2006.gada 1.novembrim, tātad attiecas uz dzīvokļa Nr.60 atsavināšanu)* 114.1.punkts noteica, ka likuma 6.panta pirmās daļas 23.punktā minētā nelietota nekustamā īpašuma pārdošana uzskatāma par pirmo pārdošanu, ja nepabeigtās celtniecības objekts pārdots līdz tā nodošanai ekspluatācijā (neatkarīgi no pārdošanas reižu atkārtotības līdz šī objekta nodošanai ekspluatācijā).

No minētās tiesību normas tiesa secināja, ka jēdziena „pirmā pārdošana" saturs no 2006.gada 2.aprīļa ir būtiski mainīts, salīdzinot ar iepriekš spēkā esošo likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtību. Tā kā dzīvoklis Nr.60 pārdots pēc nodošanas ekspluatācijā, nav pamata uzskatīt, ka šis darījums uzskatāms par nekustamā īpašuma pirmo pārdošanu. Līdz ar to PVN par šo darījumu Ls 3249,66, kā arī soda nauda un nokavējuma nauda ir atceļami.

[3.4] Pieteicēja argumentē, ka VID nav pamatoti noteicis ar PVN apliekamo vērtību, neņemot vērā eksperta atzinumu par ēkas vērtību pirms rekonstrukcijas.

No Lēmuma redzams, ka dzīvoklis Nr.57 atsavināts par Ls 12 197,16, ieņēmumus no darījuma VID noteicis Ls 11 363,25 un aprēķinājis PVN Ls 2045,39.

No Lēmuma redzams, ka dzīvoklis Nr.2 pēc pieteicējas papildus iesniegtās vienošanās atsavināts par Ls 21 562,03, no kuriem Ls 7133,14 ir par zemi, ieņēmumus no darījuma VID noteicis Ls 6 477,36 un aprēķinājis PVN Ls 1165,92.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta 17.daļa noteic, ja ēkas vai būves tiek pārdotas viena gada laikā pēc renovācijas, rekonstrukcijas vai restaurācijas darbu pieņemšanas, ar nodokli ir apliekama starpība starp ēkas vai būves pārdošanas vērtību un šīs ēkas vai

būves vērtību pirms renovācijas, rekonstrukcijas vai restaurācijas darbu uzsākšanas.

No minētās tiesību normas secināms, ka ar PVN apliekamās summas noskaidrošanai nepieciešami divi lielumi – pārdošanas vērtība un vērtība pirms rekonstrukcijas. Pieteicēja norāda, ka VID bija jāņem vērā eksperta atzinumā norādītais, ka jaunbūves kopējā vērtība pirms rekonstrukcijas bija Ls 859 457,52.

Tiesa, izvērtējot minēto ekspertīzes slēdzienu, secināja, ka tajā nav ietverti aprēķini minētajai summai, turklāt slēdziena 6.lapā norādīts, ka eksperta kompetencē neietilpst ēkas tirgus vērtības noteikšana. Tāpat no slēdzienam pievienotajām tāmēm redzams, ka tajās veiktie aprēķini ir saistīti ar plānoto un nepieciešamo darbu jaunbūves pabeigšanai, un kopējās izmaksas aprēķinātas Ls 745 600,50. Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka VID pamatoti nav ņēmis vērā ekspertīzes slēdzienā noradīto jaunbūves vērtību.

No Audita pārskata redzams, ka jaunbūves kopējā vērtība pirms rekonstrukcijas uzsākšanas ir Ls 124 000 (no nekustamā īpašuma pirkuma summas Ls 140 000 atņemot zemes pirkuma summu Ls 16 000), bet pieteicējas izdevumi ir puse no iegādes vērtības, t.i., Ls 62 000. Tiesa atzina, ka VID pamatoti, rēķinot ar PVN apliekamo summu, par būves vērtību pirms rekonstrukcijas uzskatīja Ls 62 000.

Tiesa, pārbaudot audita laikā veikto PVN aprēķinu par dzīvokļu Nr.57 un Nr.2 atsavināšanu, atzina, ka aprēķins veikts, ievērojot tiesību normās noteikto kārtību, turklāt pretēji pieteicējas apgalvojumiem ir redzams, ka zemes vērtība aprēķinos nav ņemta vērā, jo zemes pārdošana ar PVN netiek aplikta. Līdz ar to VID pamatoti aprēķinājis pieteicējai budžetā maksājamo PVN Ls 2045,39 un Ls 1165,92, kopsummā Ls 3211,31, secīgi šajā daļā par papildus aprēķināto PVN Lēmums atstājams negrozīts, bet pārējā daļā atceļams.

[3.5] Pieteicēja argumentē, ka attiecībā uz soda naudas aprēķināšanu ir mainījies tiesiskais regulējums un šobrīd tas ir pieteicējai labvēlīgāks, jo soda nauda ir 100 % apmērā, nevis 150 % apmērā atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta pirmajai daļai, labvēlīgākais regulējums spēkā no 2006.gada 23.jūnija.

Tiesa atzina, ka labvēlīgākais regulējums attiecībā uz soda naudas apmēru ir stājies spēkā jau pirms galīgā administratīvā akta izdošanas iestādē, proti, pirms Lēmuma pieņemšanas, tāpēc tiesa atzina, ka pieteicējas arguments ir pamatots. Attiecībā uz soda sankcijām iestādei bija jāpiemēro tas tiesiskais regulējums, kas bija spēkā galīgā administratīvā akta izdošanas laikā. Tas nozīmē, ka pieteicējai bija maksājams budžetā PVN Ls 3211,31 apmērā un soda nauda tādā pat apmērā.

Tiesa konstatēja, ka pieteicējai samazināta PVN soda nauda par Ls 3052,81, t.i., līdz 65 %, jo pieteicēja, lai varētu izmantot likuma „Par nodokļiem un nodevām" $33.^3$ panta priekšrocības, jau samaksājusi Ls 969,16, līdz ar to tiesai ir pamats atlikušo daļu samazināt līdz 65 %, t.i.,

3211,31 – 969,15 = 2242,16. Tiesa samazināja Ls 2242,16 līdz 65 %, jeb par Ls 784,76 (Ls 2242,16 x 35 % = Ls 784,76). Līdz ar to pieteicējai maksājama PVN soda nauda Ls 1457,40 (Ls 2242,16 – Ls 784,76).

Tā kā pieteicējai bija pienākums maksāt PVN, tad VID pamatoti aprēķinājis arī nokavējuma naudu par 2006.gada februāra darījumu Ls 942,92 un marta darījumu Ls 517,67, kopsummā Ls 1460,59.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 7.jūlija spriedumu daļā, ar kuru apmierināts pieteicējas pieteikums, VID iesniedza apelācijas sūdzību, kurā vērsa apgabaltiesas uzmanību uz nepieciešamību vērtēt pieteicējas ar nekustamo īpašumu pārdošanu saistītu darījumu būtību saimnieciskās darbības ietvaros.

VID arī norāda, ka pirmās instances tiesa kļūdaini rekonstruētās ēkas daļas (dzīvokļu) pārdošanu atzina par nepabeigta celtniecības objekta pārdošanu un piemēroja nepareizo tiesību normu. Lēmums daļā par aprēķināto PVN un ar tiem saistītajiem maksājumiem budžetā par 2006.gada aprīli ir pamatots un atbilst tiesību normām.

[5] Pieteicēja apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 7.jūlija spriedumu nav iesniegusi un paskaidrojumā par VID iesniegto apelācijas sūdzību norāda, ka pirmās instances tiesas spriedums ir pamatots un tiesisks.

[6] Administratīvā apgabaltiesa lietu apelācijas instancē uzsākusi skatīt mutvārdu procesā, uzklausot administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un pievienojot papildus pierādījumus, bet 2013.gada 19.marta sēdē pieņēma lēmumu pāriet uz lietas izskatīšanu rakstveida procesā atbilstoši Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmajai daļai.

Motīvu daļa

[7] Izvērtējusi lietā iesniegtos pierādījumus un administratīvā procesa dalībnieku izvirzīto argumentu pamatotību, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteikums un apelācijas sūdzība ir pamatoti daļā.

[8] Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicēja kopā ar *R.P.* saskaņā ar 2004.gada 6.aprīļa pirkuma līgumu par Ls 124 000 iegādājās nekustamo īpašumu – daudzdzīvokļu dzīvojamās mājas jaunbūvi – */adrese/*, katrs iegādājās ½ no nekustamā īpašuma domājamajām daļām.

Pieteicēja 2005.gadā pārdevusi 57 dzīvokļu ½ domājamās daļas un 2006.gadā – 3 dzīvokļu ½ domājamās daļas minētajā mājā.

[9] Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka lietā primāri ir izšķirams strīds par to, vai VID pamatoti pieteicējas darījumus atzina par saimniecisko darbību un iekļāva ienākumos, kas apliekami ar IIN.

Pieteicēja uzskata, ka VID nepareizi interpretējis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktu, jo nav ņēmis vērā minētā punkta „c" apakšpunktu. Visi pārdotie nekustamie īpašumi atradās pieteicējas īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (*redakcijā, kas bija spēkā auditējamā periodā*) 3.panta pirmā daļa paredzēja, ka ar IIN tiek aplikts iekšzemes nodokļa maksātāja taksācijas perioda apliekamo ienākumu apjoms.

Minētā likuma 8.panta trešās daļas 11.punkts noteica, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti citi ienākumi, kas nav minēti šā likuma 9.pantā.

Savukārt minētā likuma 9.panta pirmās daļas 19.punkts paredzēja, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikts ienākums no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no: pārdošanai izgatavotu vai iegādātu izstrādājumu (mantas) pārdošanas; fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža pārdošanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu pārdošanas, ja mežs ir bijis šīs personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem; tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem; personāla akciju atpirkšanas.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^{1}$ daļai par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību.

Savukārt saskaņā ar Komerclikuma 1.panta otro daļu komercdarbība ir atklāta saimnieciskā darbība, kuru savā vārdā peļņas gūšanas nolūkā veic komersants. Komercdarbība ir viens no uzņēmējdarbības veidiem. Panta trešā daļa paredz, ka saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību.

No minētajām tiesību normām izriet, ka personas veiktās darbības ir atzīstamas par saimniecisko darbību, ja persona nolūkā gūt peļņu patstāvīgi, t.i., savā vārdā, sistemātiski veikusi noteiktas darbības.

Komercdarbības jēdziens ietver atklātos tiesību jēdzienus, tādus, kā sistemātiskums un patstāvīga darbība. Šie tiesību jēdzieni katrā konkrētā lietā iestādei un tiesai ir jāpiepilda ar noteiktu saturu. Tas nozīmē, ka tiesa, izvērtējot lietas materiālus, pārbauda, vai personas darbībās ir saskatāmas saimnieciskās darbības pazīmes.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas darījumiem (60 dzīvokļu ½ domājamās daļas pārdošanai) ir raksturīgs sistemātiskums, kā arī par to tika saņemta atlīdzība, kas bija lielāka par katra īpašuma objekta iegādes vērtību. Turklāt minētos nekustamos īpašumus pieteicēja savām vajadzībām nav izmantojusi, bet ieguvusi savā īpašumā ar mērķi tos vēlāk pārdot, t.i., dzīvokļu ½ domājamās daļas realizācija notikusi nolūkā gūt peļņu.

No minētā izriet, ka ir konstatējamas visas saimnieciskās darbības jēdziena pazīmes: veiktās darbības ir sistemātiskas, darījumus pieteicēja

veica savā vārdā peļņas gūšanas nolūkā. Konstatējot visu trīs pazīmju pastāvēšanu, secināms, ka pieteicēja auditējamā periodā ir nodarbojusies ar saimniecisko darbību.

[10] Ar Lēmumu pieteicējai par 2005.gadu tika noteikti saimnieciskās darbības ieņēmumi Ls 676 515,70 un izdevumi – Ls 619 937,76, tostarp ņemot vērā Ls 2272,23 (SIA „*/Nosaukums 3/*", SIA „*/Nosaukums 4/*", SIA „*/Nosaukums 5/*", SIA „*/Nosaukums 6/*", SIA „*/Nosaukums 7/*", SIA „*/Nosaukums 8/*" un SIA „*/Nosaukums/*" preču pavadzīmēs-rēķinos norādītās summas), palielinot pieteicējas izdevumus par visu minētajās preču pavadzīmēs un rēķinos norādīto preču vērtību.

[10.1] Pieteicēja apelācijas instancē argumentēja, ka VID nebija ņēmis vērā pieteicējas izdevumus par SIA „*/Nosaukums/*" preču pavadzīmēs-rēķinos norādītām preču piegādēm. Pārbaudot minētā argumenta pamatotību, apgabaltiesa konstatē, ka 15 no 16 uzrādītām (*lietas 2.sējuma 78. – 84.lapa*) SIA „*/Nosaukums/*" preču pavadzīmēm-rēķiniem (*lietas 2.sējuma 4.lapa*), pieņemot Lēmumu, jau bija ieskaitītas pieteicējas izdevumos (*sk. Lēmuma 12.lapas piekto rindkopu un audita lietas materiālu 4.mapē esošo dokumentu kopijas (lietas 2.sējuma 78. – 87.lapa)*). Apelācijas instancē papildus tika iesniegta viena 2005.gada 12.aprīļa preču pavadzīme – rēķins sērija MB-VII Nr.580767 par kopējo summu Ls 747,18 (*lietas 2.sējuma 20.lapa*), kurā norādītā summa netika iekļauta pieteicējas 2005.gada izdevumos. Ņemot vērā, ka šajā preču piegādes dokumentā kā preču saņēmēja uzrādīta pieteicēja un piegādes adrese ir */adrese/*, turklāt maksātnespējīgās SIA „*/Nosaukums/*" administratore ir apstiprinājusi, ka pieteicējai nav parādu pret SIA „*/Nosaukums/*" (*lietas 2.sējuma 55.lapa*), izdevumi Ls 747,18 ir ieskaitāmi pieteicējas 2005.gada izdevumos, līdz ar to apgabaltiesa aprēķināja pieteicējas IIN par 2005.gadu, ņemot vērā 2005.gada izdevumu palielinājumu par Ls 747,18. Savukārt attiecībā uz pieteicējas iesniegtajām čeku kopijām (*lietas 2.sējuma 22. – 49.lapa*), konstatējams, ka no tiem neizriet čekos norādīto preču attiecināmība ne uz pieteicēju, ne uz objektu */adrese/*, līdz ar to šajos čekos minētās summas nav pamata ietvert pieteicējas 2005.gada izdevumos.

Tas nozīmē, ka pieteicējas izdevumi par 2005.gadu palielināmi par Ls 747,18 un tie ir Ls 620 684,94. Tātad pieteicējas ienākumi no saimnieciskās darbības par 2005.gadu nosakāmi Ls 55 830,76 (Ls 676 515,70 – Ls 620 684,94).

[10.2] Pieteicējas 2006.gada ienākumi pamatoti aprēķināti Ls 50 031,22, kā arī saimnieciskās darbības izdevumi Ls 35 141,18.

Tātad, ņemot vērā pieteicējas gūtos ienākumus 2005.gadā Ls 56 790,76 (Ls 960 (pieteicējas darba alga) + Ls 55 830,76 (ienākumi no saimnieciskās darbības)) un 2006.gadā Ls 16 035,59 (Ls 1145,55 (pieteicējas darba alga) + Ls 14 890,04 (ienākumi no saimnieciskās darbības)), gada neapliekamo minimumu 2005.gadā Ls 312 un 2006.gadā Ls 384, attaisnotos izdevumus 2005.gadā Ls 332,40 un 2006.gadā

Ls 431,89, atvieglojumus par apgādājamajiem 2005.gadā Ls 216 un 2006.gadā Ls 264, avansā samaksāto nodokli 2005.gadā Ls 218,40 un 2006.gadā Ls 262,22, par 2005. un 2006.gadu nosakāms budžetā maksājamais IIN attiecīgi Ls 13 764,19 un Ls 3476,71.

Ņemot vērā, ka 2008.gada 22.septembrī, pēc tam, kad pieteicēja saņēma VID Rīgas reģionālās iestādes lēmumu par audita uzsākšanu, pieteicēja iesniedza VID precizētas 2005. un 2006.gada ienākumu deklarācijas, kurās norādīja budžetā maksājamo IIN attiecīgi Ls 58 441,05 un Ls 45 877,76, VID, konkretizējot pieteicējas saistības pret budžetu, jāņem vērā apgabaltiesas aprēķinātais IIN Ls 13 764,19 par 2005.gadu.

Tā kā IIN pieteicējai par 2005.gadu ir Ls 13 764,19, kas ir mazāks par Lēmumā noteikto Ls 14 114,78, Lēmums par IIN aprēķinu par 2005.gadu ir atceļams daļā par Ls 350,39.

[10.3] Pieteicējai ar Lēmumu aprēķināta arī IIN soda nauda atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta trešajai daļai.

Attiecībā uz soda naudas maksāšanas pienākumu Senāts 2012.gada 4.jūnija spriedumā lietā Nr.SKA-28/2012 atzinis, ka līdz pat 2007.gadam valsts ir izturējusies toleranti pret privātpersonu darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem un atteikusies no iedzīvotāju ienākuma nodokļa 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 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 nokavējuma naudas un soda naudas aprēķināšana attiecīgo likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu sarežģītības un iestāžu pasivitātes dēļ šādā situācijā būtu nesamērīga. Tādēļ nebūtu pamatoti sodīt privātpersonu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa nemaksāšanu (*sk. Senāta 2012.gada 4.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-28/2012 12.punktu*). Proti, šādos gadījumos privātpersonas ir atbrīvojamas no nokavējuma naudas un soda naudas (*sk. Senāta 2012.gada 5.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-444/2012 11.punktu*).

Tas nozīmē, ka soda nauda par pieteicējas darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem saimnieciskās darbības ietvaros 2005. un 2006.gadā nav aprēķināma. IIN nokavējuma nauda pieteicējai izskatāmajā gadījumā netika aprēķināta.

[11] Kā tika atzīts iepriekš, pieteicēja auditējamā periodā veica saimniecisko darbību un viņas pārdoto dzīvokļu ½ domājamās daļas kopējā vērtība 2005.gada 27.oktobrī bija Ls 13 022,13.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta piektā daļa attiecīgajā periodā noteica, ja fizisko vai juridisko personu un ar līgumu vai norunu saistīto šādu personu grupu vai to pārstāvju ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā nav sasniegusi vai nav pārsniegusi 10 000 latu, šīm personām, grupām un to pārstāvjiem ir tiesības nereģistrēties VID ar PVN apliekamo personu reģistrā. Minētā norma attiecināma arī uz budžeta institūcijām. Tām personām, kuras izmanto šajā panta daļā paredzētās tiesības, ir pienākums ne vēlāk kā 30 dienu laikā pēc minētās summas sasniegšanas vai pārsniegšanas reģistrēties VID ar PVN apliekamo personu reģistrā

Tā kā pieteicējas pārdoto dzīvokļu ½ domājamās daļas kopējā vērtība, t.i., ar PVN apliekamo darījumu vērtība 2005.gada 27.oktobrī pārsniedza Ls 10 000, pieteicējai saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta piekto daļu ne vēlāk kā 30 dienu laikā, tas ir, līdz 2005.gada 27.novembrim, bija jāreģistrējas VID ar PVN apliekamo personu reģistrā. Pieteicēja šo pienākumu neizpildīja un ar PVN apliekamo personu reģistrā nebija pieteikusies, kaut gan turpināja nekustamo īpašumu pārdošanu.

[11.1] Pieteicēja 2006.gada 2.februārī pārdeva ½ domājamo daļu no dzīvokļa Nr.57 par Ls 12 197,16, 2006.gada 3.martā – ½ domājamo daļu no dzīvokļa Nr.2 par Ls 10 781,02 un 2006.gada 28.aprīlī – ½ domājamo daļu no dzīvokļa Nr.60 par Ls 27 053,04 */adrese/*. Pieteicēja VID iesniedza vienošanos pie 2006.gada 3.marta pirkuma līguma (*lietas 1.sējuma 60.lapa*), kurā norādīts, ka dzīvokļa Nr.2 kopējā pārdošanas vērtība ir Ls 21 562,03, tajā skaitā zemes vērtība Ls 7133,14, vienošanos pie 2006.gada 2.februāra pirkuma līguma (*lietas 1.sējuma 64.lapa*), kurā norādīts, ka dzīvokļa Nr.57 kopējā pārdošanas vērtība ir Ls 24 394,32, tajā skaitā zemes vērtība Ls 8 070,12, un vienošanos pie 2006.gada 28.aprīļa pirkuma līguma (*lietas 1.sējuma 62.lapa*), kurā norādīts, ka dzīvokļa Nr.60 kopējā pārdošanas vērtība ir Ls 54 106,07, tajā skaitā zemes vērtība Ls 14 916,13.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta 17.daļa (*redakcijā no 2006.gada 1.janvāra līdz 1.julijam*) noteica, ja ēkas vai būves tiek pārdotas viena gada laikā pēc renovācijas, rekonstrukcijas vai restaurācijas darbu pieņemšanas, ar nodokli ir apliekama starpība starp ēkas vai būves pārdošanas vērtību un šīs ēkas vai būves vērtību pirms renovācijas, rekonstrukcijas vai restaurācijas darbu uzsākšanas. Savukārt minētā likuma 6.panta pirmās daļas 23.punktā noteikts, ka ar PVN neapliek nekustamā īpašuma, arī zemes, pārdošanu, izņemot nelietota nekustamā īpašuma pirmo pārdošanu.

Tā kā dzīvojamā ēka */adrese/* 2005.gada 31.augustā ir nodota ekspluatācijā, atzīstams, ka pieteicēja 2006.gadā dzīvokļus Nr.2, 57 un 60 kā iepriekš nelietotus nekustamos īpašumus pārdeva viena gada laikā pēc to rekonstrukcijas darbu pieņemšanas.

[11.2] Ņemot vērā, ka saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 6.panta pirmās daļas 23.punktu zeme nav ar PVN apliekamais objekts, tad, ņemot vērā minētā likuma 2.panta 17.daļas nosacījumus, pieteicējas ieņēmumi no dzīvokļa Nr.57 pārdošanas ir nosakāmi Ls 7328,19 (Ls 12 197,16 (½ no kopējās dzīvokļa vērtības Ls 24 394,32) – Ls 4035,06 (½ no zemes vērtības Ls 8070,12) – Ls 833,91 ((Ls 62 000 (½ no jaunbūves kopējās vērtības pirms rekonstrukcijas darbu uzsākšanas Ls 124 000) x 26,7 m^2 (½ no kopējās dzīvokļa platības 53,4 m^2): 1985,10 m^2 (½ no kopējās domājamo daļu platības 3970,20 m^2), nevis Ls 11 363,25, kā tas ir noteikts Lēmumā. Attiecīgi samaksai budžetā par 2006.gada februāri pieteicējai nosakāms PVN Ls 1319,07.

[11.3] Pieteicējas ieņēmumi no dzīvokļa Nr.2 pārdošanas ir nosakāmi Ls 6477,36 (Ls 10 781,02 (½ no kopējās dzīvokļa vērtības Ls 21 562,03) – Ls 3566,57 (½ no zemes vērtības Ls 7133,14) – Ls 737,09 ((Ls 62 000 (½ no jaunbūves kopējās vērtības pirms rekonstrukcijas darbu uzsākšanas Ls 124 000) x 23,6 m^2 (½ no kopējās dzīvokļa platības 47,20 m^2): 1985,10 m^2 (½ no kopējās domājamo daļu platības 3970,20 m^2), atbilstoši Lēmumā noteiktajam. Attiecīgi samaksai budžetā par 2006.gada martu pieteicējai nosakāms PVN Ls 1165,92.

[11.4] Pieteicējas ieņēmumi no dzīvokļa Nr.60 pārdošanas ir nosakāmi Ls 18 053,64 (Ls 27 053,04 (½ no kopējās dzīvokļa vērtības Ls 54 106,07) – Ls 7458,07 (½ no zemes vērtības Ls 14 916,13) – Ls 1541,33 (Ls 62 000 (½ no jaunbūves kopējās vērtības pirms rekonstrukcijas darbu uzsākšanas Ls 124 000) x 49,35 m^2 (½ no kopējās dzīvokļa platības 98,70m^2): 1985,10 m^2 (½ no kopējās domājamo daļu platības 3970,20 m^2), atbilstoši Lēmumā noteiktajam. Attiecīgi samaksai budžetā par 2006.gada martu pieteicējai nosakāms PVN Ls 3249,66.

[11.5] Pieteicēja saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta piekto daļu līdz 2005.gada 27.novembrim nebija reģistrējusies VID kā ar PVN apliekama persona. Tas nozīmē, ka saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta 17.daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrās daļas un 34.panta pirmās daļas 1.punkta (redakcijā uz lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas dienu, kurā tika noteikta soda nauda 150 % apmērā) nosacījumiem pieteicējai papildu nomaksai budžetā būtu nosakāms PVN par 2006.gada februāri – aprīli kopumā Ls 5734,65 (par 2006.gada februāri Ls 1319,07, par martu Ls 1165,92 un aprīli Ls 3249,66), soda nauda Ls 8601,99 (par 2006.gada februāri Ls 1978,62 (Ls 1319,08 x 150 %), par martu Ls 1748,88 un aprīli Ls 4874,49) un nokavējuma nauda Ls 2500,20 (par 2006.gada februāri Ls 585,76 (Ls 1319,28 x 888 dienas x 0,05 %), par martu Ls 517,09 un par aprīli Ls 1397,35).

Ņemot vērā to, ka pieteicēja atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3} panta pirmās daļas nosacījumiem 30 dienu laikā no dienas, kad saņēma nodokļu administrācijas lēmumu par nodokļu audita rezultātiem, ir iemaksājusi budžetā papildu aprēķināto PVN, nokavējuma

naudu un soda naudu 15 % apmērā no nodokļa pamatparāda un nodokļu pārkāpumu triju gadu laikā ir izdarījusi pirmo reizi, audita rezultātā aprēķinātā atlikusī PVN soda nauda Ls 7741,79 (Ls 8601,99 (kopējā soda nauda) – Ls 860,20 (15 % no pamatparāda Ls 5734,65)) saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3} panta otro daļu samazināma līdz 65 procentiem jeb par Ls 2709,63 (Ls 7741,79 x 35 %).

Tas nozīmē, ka Lēmums ir atceļams daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 726,32 (Ls 6460,97 – Ls 5734,65), soda naudu Ls 1089,47 (Ls 9691,46 – Ls 8601,99) un nokavējuma naudu Ls 356,14 (Ls 2856,34 – Ls 2500,20), kā arī par samazināto pārbaudes rezultātā aprēķināto PVN soda naudu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}pantu par Ls 343,18 (Ls 3052,81 (Lēmumā norādītie dati) – Ls 2709,63). Lēmuma atcelšanai iepriekš norādītajā daļā piekrīt arī VID 2013.gada 15.marta vēstulē Nr. 22.3/23828 (*lietas 2.sējuma 70.lapa*).

[12] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmajā daļā noteiktajam, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Pieteicēja samaksājusi valsts nodevu par pieteikuma iesniegšanu tiesā Ls 20.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307., 309. un 329.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

apmierināt *D.V.* pieteikumu daļā.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 20.augusta lēmumu Nr.19.1/16800 daļā par *D.V.* aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2005.gadu Ls 350,59 un iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu, papildu samaksai budžetā noteikto pievienotās vērtības nodokli Ls 726,32, pievienotās vērtības nodokļa soda naudu Ls 1089,47 un nokavējuma naudu Ls 356,14, kā arī par samazināto pārbaudes rezultātā aprēķināto pievienotās vērtības nodokļa soda naudu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3} pantu par Ls 343,18.

Pārējā daļā Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 20.augusta lēmumu Nr.19.1/16800 atstāt negrozītu.

Uzdot Latvijas Republikai atlīdzināt *D.V.* samaksāto valsts nodevu Ls 20 (divdesmit latu) apmērā.

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

Tiesnese referente I.Kaļiņina

Tiesnese Z.Kupce

Tiesnese R.Paegle